

Н. А. Кириллова, В. М. Богаченко

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДЛЯ ССУЗОВ

Учебник

2-е издание

*Допущено Министерством образования и науки Российской Федерации
в качестве учебника для студентов учреждений среднего
профессионального образования, обучающихся
по экономическим специальностям*



МОСКВА
2008

УДК 657(075.3)
ББК 65.052я721
К43

Рецензенты:

Н. В. Толстик — д-р экон. наук, проф.;
Н. М. Матегорина — канд. экон. наук.

Кириллова Н. А., Богаченко В. М.

К43 Бухгалтерский учет для ссузов : учеб. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. — 464 с.
ISBN 978-5-482-01894-1

Учебник включает основные вопросы теории бухгалтерского учета и непосредственно бухгалтерский учет в условиях экономических преобразований, связанных с формированием рыночной экономики.

Учебник составлен в соответствии с требованиями Государственного образовательного стандарта, утвержденного Министерством образования РФ. Он соответствует учебному плану и программе по специальности «Экономика и бухгалтерский учет».

Книга позволяет изучить бухгалтерский учет, начиная с теоретических основ и до полного освоения всех разделов бухгалтерского учета в организации. Учтены все Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), материал изложен в доступной форме, имеет многочисленные примеры. После каждой темы приведены контрольные вопросы и тесты.

Для студентов и преподавателей колледжей, вузов, слушателей курсов бухгалтерского учета и всех, кто изучает бухгалтерский учет.

УДК 657(075.3)
ББК 65.052я721

Учебное издание

**Кириллова Нина Александровна,
Богаченко Вера Михайловна**

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ ДЛЯ ССУЗОВ

Учебник

Подписано в печать 15.10.07. Формат 60X90¹⁶/₁₆.
Печать офсетная. Печ. л. 29,0. Тираж 3000 экз. Заказ № 4716.

ООО «ТК Велби».
107120, Москва, Хлебников пер., д. 7, стр. 2.

Отпечатано по технологии СtP
в ОАО «Печатный двор» им. А. М. Горького.
197110, Санкт-Петербург, Чкаловский пр., 15.

ISBN 978-5-482-01894-1

ПРЕДИСЛОВИЕ

Профессия бухгалтера — одна из самых трудных, но и самых востребованных. Потребность в специалистах бухгалтерского учета значительно выросла в последние годы, поэтому интерес к профессии бухгалтера не уменьшается. Это связано с бурным развитием предпринимательства в России, возникновением разных форм собственности, многообразием видов деятельности.

Появление новых форм предпринимательской деятельности привело к быстрому росту числа хозяйствующих субъектов, в каждом из которых должен быть организован бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. «О бухгалтерском учете» (в ред. от 10 января 2003 г. № 8-ФЗ).

Подготовку специалистов в области экономики осуществляют множество средних и высших учебных заведений, а также курсы дополнительного профессионального образования.

«Бухгалтерский учет» является обязательным предметом при подготовке специалистов по бухгалтерскому учету, финансам и кредиту, налогам и налогообложению, менеджменту, страхованию и другим экономическим специальностям.

Учебник состоит из отдельных глав, соответствующих отдельным темам бухгалтерского учета. В конце каждой главы даны вопросы для самоконтроля.

Весь материал излагается в соответствии с системой национальных бухгалтерских стандартов Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) и Планом счетов, переход на который осуществлен в течение 2001—2002 гг.

Госстандарт по дисциплине «Бухгалтерский учет» определяет базовый объем знаний для получения теоретических и практических, профессиональных навыков современных специалистов.

В результате ее изучения студент должен знать:

- законодательство по бухгалтерскому учету и отчетности;
- систему национальных бухгалтерских стандартов (ПБУ);
- финансовый учет;
- управленческий учет;
- налоговый учет.

Должен уметь:

- пользоваться инструкциями, Положениями и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету;

4 • Предисловие

- заполнять и обрабатывать бухгалтерские документы;
- составлять бухгалтерские проводки;
- вести бухгалтерскую отчетность.

Реформирование бухгалтерского учета в России и становление его нормативного и налогового регулирования — очень длительный процесс, протекание которого обусловлено многими объективными факторами. Этот процесс будет протекать непрерывно и никогда не закончится, так как прийти к идеалу невозможно по определению. Данный учебник облегчит изучение бухгалтерского учета на современном этапе его реформирования и может использоваться студентами и преподавателями экономических специальностей учебных заведений, а также в системе дополнительного профессионального образования.

Для удобства изучающих бухгалтерский учет в конце книги помещены План счетов и таблица классификации счетов.

РАЗДЕЛ I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

1.1. Понятие о хозяйственном учете, его виды

Основу жизни общества составляет материальное производство, в процессе которого люди создают предметы потребления, а также средства труда. Полученная в результате производства продукция распределяется, происходит ее обмен и потребление.

Содержание процесса воспроизводства составляют возобновляющиеся процессы производства, распределения, обмена и потребления. Их необходимо контролировать. Контроль за хозяйственными процессами и их результатами обеспечивает система хозяйственного учета путем наблюдения, измерения и регистрации.

Наблюдение позволяет установить многочисленные и многообразные явления, из которых складывается хозяйственная деятельность.

Полученные сведения требуют **измерения**, т. е. выражения в числовых показателях: тоннах, метрах, литрах, рублях и т. д.

Полученные показатели необходимо **регистрировать** в определенной системе.

Таким образом, хозяйственный учет представляет собой систему наблюдения, измерения и регистрации процессов материального производства с целью контроля и управления ими в условиях конкретного строя. В показателях учета раскрываются количественная и качественная стороны хозяйственных процессов.

Хозяйственный учет — это количественное отражение и качественная характеристика хозяйственных явлений в целях контроля и активного на них воздействия.

К хозяйственному учету предъявляются определенные требования:

1. **Учет должен быть своевременным.** Это предупреждает возможные недостатки, помогает управленческому аппарату вовремя принимать правильные решения, своевременно устранять недостатки. Несвоевременность поступления учетных данных исключает возможность оперативного руководства.

2. **Учет должен быть достоверным.** Показатели учета должны быть правдивы, точны, объективны и должны подтверждаться документами. Всякая неточность в учете создает возможность раз-

личных злоупотреблений. За достоверность учетных данных руководитель и главный бухгалтер несут ответственность.

3. *Плановые и учетные данные должны быть сопоставимы*, иначе учет утрачивает контрольные функции, исключает возможность контроля за выполнением плана и разработки прогнозов дальнейшей работы организации.

4. Учет должен быть доступным для понимания.

5. Учет должен *быть экономичным, рационально организованным*, что достигается его упрощением, совершенствованием, использованием компьютеризации.

Единая система хозяйственного учета в Российской Федерации включает три вида учета: оперативный, статистический и бухгалтерский. Эти виды учета органически связаны между собой, взаимно дополняют друг друга, хотя и отличаются сферой их применения, назначением и способом осуществления.

Оперативный учет осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций (отдел, склад), и поэтому его сведения ограничиваются рамками организации. Данные оперативного учета используются для повседневного текущего руководства и управления организацией (явки на работу, учета продажи, наличия товарных запасов) и могут быть получены по телефону, телетайпу, в устной беседе. Он непостоянен во времени, т. е. надобность в нем возникает по мере необходимости.

Статистический учет, или статистика, изучает явления, носящие массовый характер в области экономики, культуры, образования, здравоохранения, науки и пр. Она готовит и собирает информацию о состоянии экономики, движении рабочей силы, товарной массе, складывающихся ценах на региональных рынках труда, товаров, ценных бумаг и др., о численности и составе населения с целью анализа и прогнозирования социально-экономического развития общества. Статистика широко применяет выборочный метод наблюдения и регистрации, проводит единовременный учет и переписи, использует данные оперативного и бухгалтерского учета. Статистический учет позволяет делать выводы о развитии общества, организации, явления.

Статистическая отчетность составляется на основе данных оперативного учета, который ведется в разных функциональных подразделениях организации: в отделе кадров, в отделе труда и заработной платы, бухгалтерии, — и включает множество различных форм по тем или иным аспектам финансово-хозяйственной деятельности организации.

Бухгалтерский учет — сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение деятельности организации на основании документов в различных измерителях.

Виды учета

Оперативный	Статистический	Бухгалтерский	Налоговый
<ul style="list-style-type: none"> — характеризуется краткостью и быстротой учетных данных; — предназначен для быстрого и оперативного отражения совершенных хозяйственных процессов непосредственно в ходе их осуществления; — служит для повседневного текущего руководства и управления организацией; — ведется без применения какой-либо системы; — данные, как правило, не документируются 	<ul style="list-style-type: none"> — опирается на большое количество отдельных событий, выходя за рамки одной организации; — связан с отражением массовых социально-экономических явлений в производственной и непроизводственной сферах, отраслях, экономике в целом; — является обобщающим и прогнозирующим процессом, давая возможность предвидеть последствия того или иного действия 	<ul style="list-style-type: none"> — ограничивается рамками отдельной организации; — базируется на всей информации об имуществе, обязательных и хозяйственных операциях организации; — проводится непрерывно, по установленной государственным органами методике; — использует различные измерители (основной измеритель — денежный) и разнообразные формы документов 	<ul style="list-style-type: none"> — осуществляется для формирования полной и достоверной информации для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение налогового периода; — обеспечивает информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью перечисления налогов в бюджет

Под *сплошным* отражением хозяйственной деятельности подразумевается обязательный учет всего имущества, всех видов производственных запасов, затрат на производство продукции, денежных средств, фондов, задолженности организации и т. п.

Непрерывность (во времени) требует постоянного наблюдения и записи в документах совершающихся в организации фактов о движении материальных ценностей, денежных средств, расчетов, фондов, кредитов и т. д.

Каждый совершающийся факт, оформленный документом, называется в бухгалтерском учете хозяйственной операцией.

Взаимосвязанность отражения хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете вызвана зависимостью совершающихся между собой фактов. Так, после выплаты (выдачи наличными) из кассы заработной платы работникам уменьшится не только задолженность организации перед ними, но и наличие денежных средств в кассе.

Эти качества отличают бухгалтерский учет от оперативного и статистического и повышают его роль и значение в общей системе учета. Совокупность применения всех трех видов учета, их своевременность, полнота и объективность позволяют коллективу организации вести хозяйство экономно, расчетливо, не допуская непроизводительных затрат.

Бухгалтерский учет, в свою очередь, включает в себя управленческий учет, финансовый учет и бухгалтерскую отчетность.

Под *управленческим* учетом понимается система сбора, обработки и предоставления учетной информации для нужд управления. Целью управленческого учета являются создание и поддержание информационной системы в организации. Следовательно, основная задача управленческого учета — подготовка необходимой информации для принятия оптимальных управленческих решений по совершенствованию процесса производства и тем самым оптимизации самого процесса управления.

Существенную часть управленческого учета составляют учет и анализ затрат (себестоимости). Управленческий учет связан с подготовкой информации для руководства организации (совершенствование производства, снижение затрат и т. п.), которая может быть использована для принятия решений при планировании и прогнозировании. Данные управленческого учета составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению. Информация управленческого учета должна быть более подробной, регулярной, четкой и ориентированной на будущее, чем данные финансового учета.

Финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: акционерам, партнерам, кредиторам, налоговым, статистическим органам, финансирующим банкам и т. п. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности организации. Для финансового учета характерны соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения, периодичность, объективность и выделение в качестве главного объекта анализа деятельности организации в целом.

Наряду с бухгалтерским, статистическим и оперативным учетом организация в соответствии с требованиями современной практики хозяйствования ведет налоговый учет.

Налоговый учет — это система обобщения информации для определения налоговой базы по налогам на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным Налоговым кодексом РФ. Налоговый учет осуществляется для формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осу-

ществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также для обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей, для контроля за правильностью, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налогов.

Порядок ведения налогового учета налогоплательщик устанавливает в учетной политике, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя организации.

Изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется налогоплательщиком в случае изменения законодательства или применяемых методов учета. При этом решения о любых изменениях должны отражаться в учетной политике для целей налогообложения и применяться с начала нового налогового периода.

Исходя из данных налогового учета в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ налогоплательщик устанавливает порядок налогового учета доходов и расходов и составляет расчет налоговой базы.

1.2. Виды измерителей, используемые в учете

Для ведения учета и описания различных процессов, происходящих в организации, в учете приняты три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители служат для отражения в учете хозяйственных средств в их натуральном выражении. Применение натуральных измерителей зависит от особенностей учитываемых объектов. Объекты могут измеряться единицами массы (килограммы, тонны и т. д.), счетом (количество штук, пар и т. д.). С помощью натурального учета ведется систематическое наблюдение за состоянием и движением конкретных видов материальных средств (основных средств, готовой продукции и т. д.) и осуществляется контроль за их сохранностью.

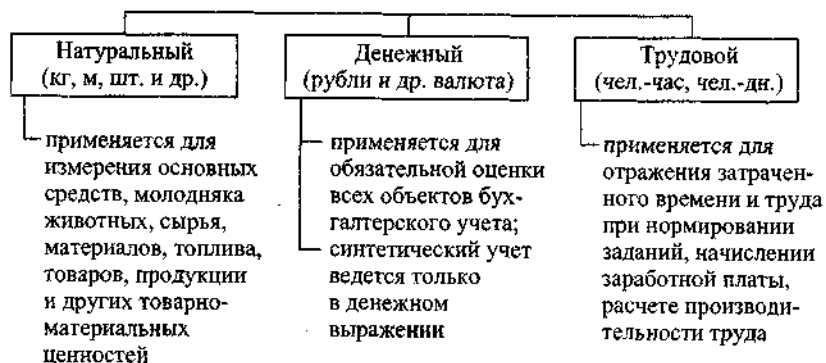
Трудовые измерители (мин, ч, день) позволяют определить затраченное время и труд. На их основе нормируются задания, начисляется заработная плата, рассчитывается производительность труда.

Денежный измеритель — обобщающий и занимает центральное место в учете, используется для отражения разнообразных хозяйственных явлений и обобщения их в единой денежной оценке.

Денежный измеритель выражается в рублях и копейках. Посредством их суммируются произведенные затраты организации, ранее выраженные в трудовых и натуральных измерителях.

В оперативном учете используются натуральные и трудовые измерители; в статистическом и бухгалтерском учете применяют все три вида измерителей.

Измерители в бухгалтерском учете



1.3. Бухгалтерский учет

как источник информации и контроля

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» все организации независимо от организационно-правовой формы собственности должны вести бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет предоставляет важную информацию, которая позволяет планировать деятельность организации, оптимально использовать ресурсы, контролировать и оценивать результаты деятельности.

Бухгалтерский учет дает информацию о динамике активов и обязательств, о финансовых результатах, контролирует платежную и финансовую дисциплину, обоснованность и законность хозяйственных операций.

Бухгалтерский учет обеспечивает:

- правильное, полное и своевременное документирование хозяйственных операций;
- контроль за хозяйственностью материальных, трудовых и денежных ресурсов;
- состояние сметной, финансовой и платежной дисциплин;
- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности организации, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для использования банковскими, налоговыми органами, поставщиками, инвесторами;
- выявление и эффективное использование внутренних ресурсов.

Испанский ученый Бартоломео де Саломоно считал, что «бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств, ибо все нуждаются

в нем, а он ни в ком не нуждается, без бухгалтерского учета мир был бы неуправляем и люди не смогли бы понимать друг друга».

1.4. Требования к бухгалтерскому учету и его задачи

К ведению бухгалтерского учета во всех организациях независимо от форм собственности предъявляются одинаковые требования. Они вытекают из нормативных документов: Федерального закона «О бухгалтерском учете», Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в России от 29 июля 1998 г. № 34 (в ред. от 24 марта 2000 г.).

1. *Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации — рублях. Документирование имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности, ведение регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности осуществляются на русском языке.*

2. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

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

4. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций *путем двойной записи* на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета, который утверждается организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета.

5. Соблюдение равенства данных аналитического учета оборотам и остаткам синтетического учета на первое число каждого месяца.

6. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

7. В бухгалтерском учете организации учитываются *раздельно* текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг и затраты, связанные с капитальными и финансовыми вложениями.

На этапе перехода к рыночным отношениям перед бухгалтерским учетом ставятся следующие основные задачи:

1. *Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руково-*

дителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.

2. *Обеспечение информацией*, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

3. *Своевременное предупреждение появления негативных явлений* финансово-хозяйственной деятельности организации, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов и прогнозирование результатов деятельности организации на текущий период и на перспективу.

1.5. Этапы учетного процесса

Принято считать, что учетный процесс проходит четыре этапа, или стадии.

На *первом этапе* ведут текущее наблюдение, производят измерение и регистрацию хозяйственных операций, т. е. документирование операций.

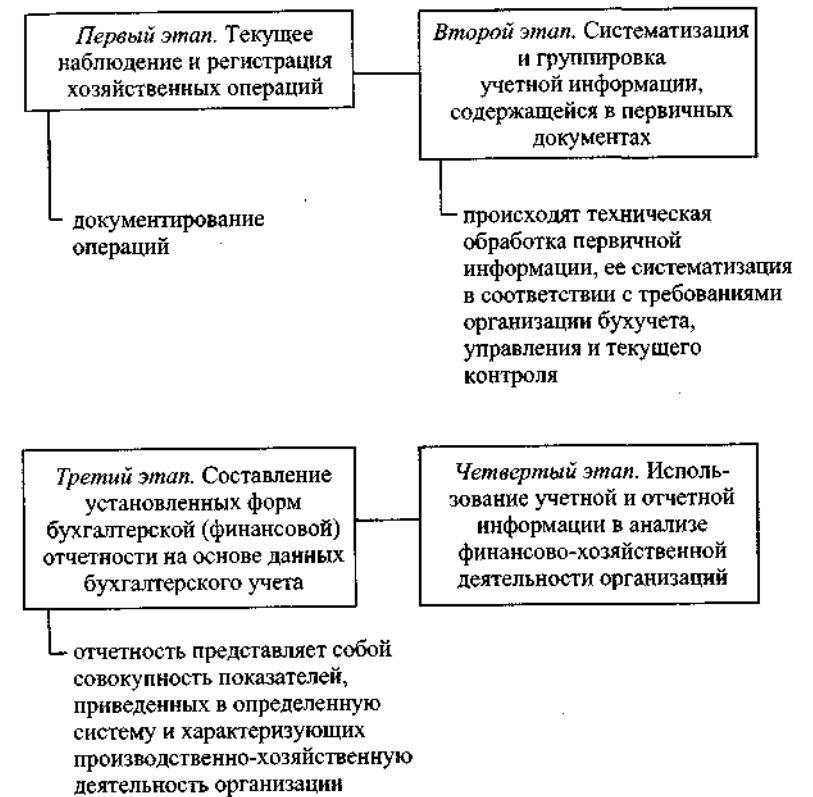
На *втором этапе* производится систематизация и группировка учетной информации, содержащейся в первичных учетных документах, т. е. техническая обработка.

На первых двух этапах учетного процесса реализуются контрольные функции аппарата бухгалтерии, которые заключаются в предварительном, текущем и последующем контроле за достоверностью содержащейся в документах информации. На основе периодически проводимых инвентаризаций проверяется качество учетных данных по основным средствам, материальным и другим ценностям, расчетам и обязательствам.

На *третьем этапе* учетного процесса составляются установленные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности на основе данных бухгалтерского учета. Производственно-хозяйственная деятельность организации, ее имущественное и финансовое положение за определенный период (квартал, полугодие, девять месяцев, год) отражается в отчетности, которая представляет собой совокупность показателей, приведенных в определенную систему.

На *четвертом этапе* учетного процесса осуществляется использование учетной и отчетной информации для анализа финансово-хозяйственной деятельности.

Этапы учетного процесса



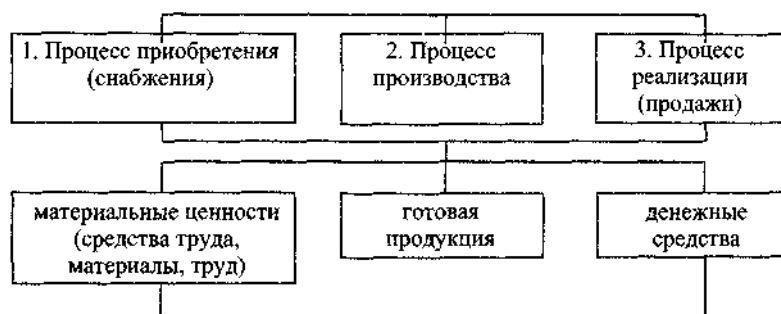
1.6. Кругооборот хозяйственных средств

В результате влияния хозяйственных операций происходит непрерывное движение средств, т. е. их кругооборот, в процессе которого финансовые ресурсы меняют свою форму и величину. Они проходят полный оборот, последовательно переходя из одной формы в другую, но и одновременно находясь во всех трех формах: денежной, производственной и товарной.

Хозяйственные операции как объект бухгалтерского учета состоят из процессов:

— приобретения (снабжения) материалов, средств производства, рабочей силы;

Схема основных процессов хозяйственной деятельности
и кругооборота финансовых ресурсов



- производства;
- реализации (продажи).

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 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 заказчиком. На этой стадии средства, созданные в процессе производства, вновь принимают денежную форму, что создает возможность возобновления кругооборота средств в новом качестве.

Весь оборот хозяйственных средств, осуществляемый через хозяйственные процессы, отражается в бухгалтерском учете как множество хозяйственных операций.

Каждая хозяйственная операция — это совершаемый во времени и пространстве микропроцесс, который имеет четко определенное начало и конец, место выполнения.

Объектом бухгалтерского учета выступает обычно завершаемая хозяйственная операция.

Анализ оборачиваемости капитала является одним из важнейших направлений аналитического исследования финансовой дея-

тельности организации, поскольку по результатам такого анализа можно судить об эффективности управления ее активами и капиталом, о ее деловой активности.

1.7. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета

Во всем мире бухгалтерский учет понимают как деловой язык бизнеса, но на любом предприятии он испытывает на себе влияние специфических социально-экономических, политических и культурных особенностей каждой страны.

Законодательство России о бухгалтерском учете устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются:

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

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

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработанная Департаментом методологии бухгалтерского учета и отчетности Министерства финансов РФ, состоит из документов четырех уровней: законодательных, нормативных, методических и организационных.

К *первой группе* относятся законодательные документы: федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ.

Основные принципы ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации сформулированы в Федеральном законе от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете». Закон 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 Минфином России, Центральным банком РФ, другими ведомствами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

По поручению Правительства РФ Минфин России разработал и утвердил Положение о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, действие которого распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, за исключением Банка России и кредитных организаций.

На основе Положения о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации Минфин России разрабатывает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету.

В настоящее время в России действуют следующие учетные стандарты (ПБУ):

— Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), утвержденное приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденное приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденное приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н;

— Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденное приказом Минфина России от 25 ноября 1998 г. № 56н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01), утвержденное приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 96н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000), утвержденное приказом Минфина России от 13 января 2000 г. № 5н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утвержденное приказом Минфина России от 27 января 2000 г. № 11н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000), утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 92н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01), утвержденное приказом Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утвержденное приказом Минфина России от 2 июля 2002 г. № 66н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 115н;

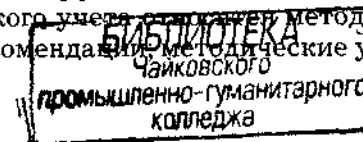
— Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденное приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 14н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденное приказом Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03), утвержденное приказом Минфина России от 24 ноября 2003 г. № 105н.

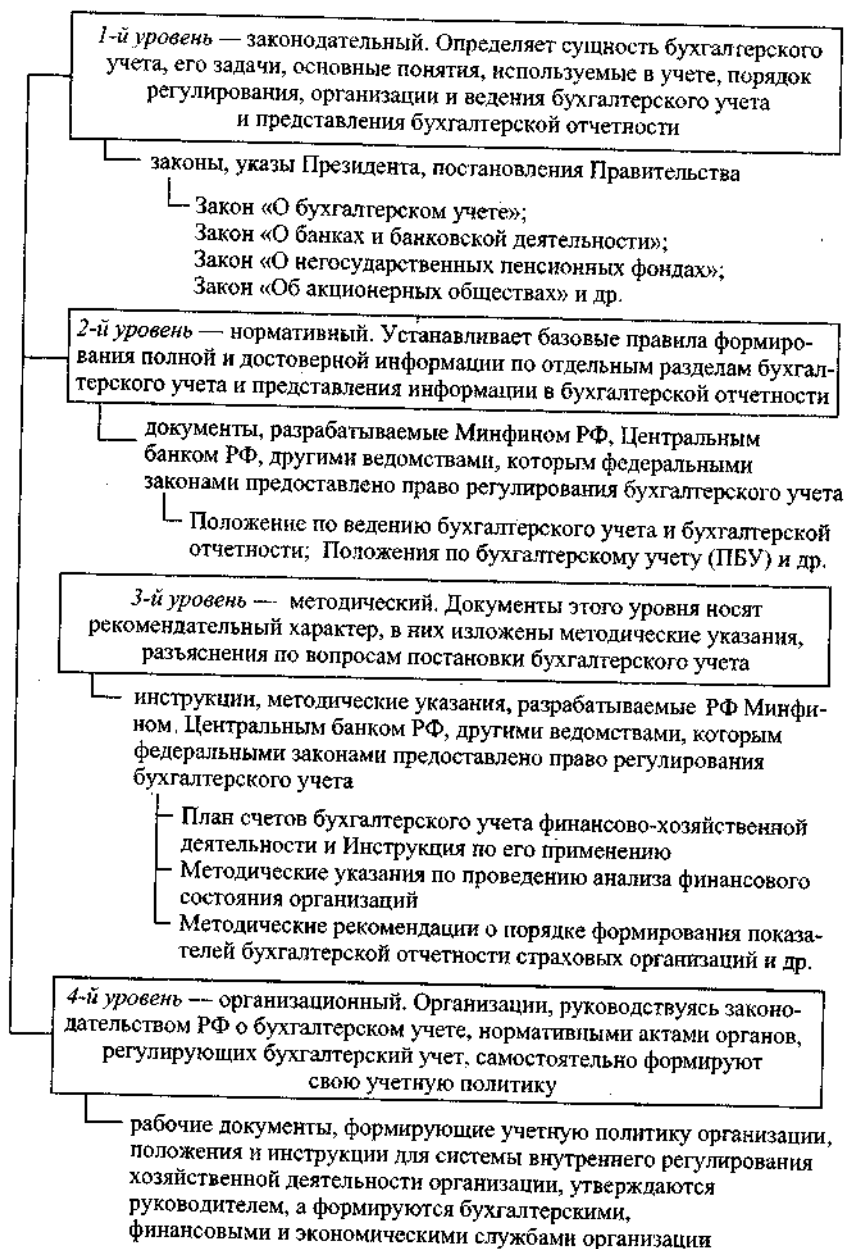
Основная цель стандартов заключается в выработке единого содержания основных принципов и понятий бухгалтерского учета, в достижении единообразного содержания терминологии бухгалтерского учета, едином подходе к построению форм и толкованию показателей финансовой отчетности. Положения по бухгалтерскому учету (документы второго уровня), так же, как и документы первого уровня, носят строго обязательный характер. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в России осуществляется Правительством РФ.

К *третьей группе* документов нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся методические документы: инструкции; рекомендации; методические указания и разъяснения по



19258

Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации



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, носящие 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 между собой, а также порядок подготовки и утверждения руководство организации определяет самостоятельно.

1.8. Понятие о международных учетных стандартах и директивах Европейского союза

Международные учетные стандарты определяют основные направления учета и оценки соответствующих объектов учета. Разрабатываются они комитетом по международным бухгалтерским стандартам при участии Организации Объединенных Наций, ее Экономического и Социального советов, Комиссии по транснациональным корпорациям, Межправительственной рабочей группы экспертов по международным стандартам учета и отчетности и ряда других организаций. Основное назначение международных учетных стандартов — гармонизация учета и отчетности в различных странах.

Каждый стандарт состоит из следующих элементов: номер стандарта, его название, основные определения (термины и выражения, используемые в стандарте), ссылки (указания на другие стандарты), содержание, разъяснения (поясняются принципиальные моменты), дата вступления стандарта в силу.

К настоящему времени утверждено 30 международных учетных стандартов (№ 1 — по представлению финансовой отчетности; № 2 — по оценке и представлению товарно-материальных запасов на основе фактических издержек за отчетный период; № 4 — по учету амортизации и др.).

Международные стандарты отличаются гибкостью и предлагают, как правило, альтернативные решения одних и тех же вопросов. Они не являются строго обязательными для всех стран. Большинство стран на основе международных стандартов разрабатывают национальные стандарты.

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

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

В 4-й Директиве, принятой 25 июля 1978 г., рассматриваются вопросы годовой финансовой отчетности: формы и структура баланса и счета прибылей и убытков, содержание примечаний к этим документам. Директива содержит рекомендации по методам оценки исходя из принципа «исторической» стоимости, но допускает альтернативные методы: периодическую переоценку, восстановительную стоимость, методы учета инфляционного фактора. Директива касается также вопросов подготовки отчетов, их публикации и аудита. Правительства стран — членов ЕЭС могут вводить определенные послабления и отклонения от требований Директивы в отношении объема публикуемой информации и аудиторского контроля, но не правил оценки.

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

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

Вопросы для самоконтроля

1. Что нужно понимать под хозяйственным учетом?
2. Что такое оперативный учет?
3. Какую роль играет статистический учет в хозяйственном учете?
4. В чем отличие бухгалтерского учета от статистического и оперативного?
5. Какие виды учета включает в себя бухгалтерский учет?
6. Сущность налогового учета.
7. Какие виды измерителей используются в учете?
8. Какие требования предъявляют к бухгалтерскому учету?
9. Какие документы осуществляют нормативное регулирование бухгалтерского учета?

Тест

1. Каждый вид учета осуществляется на местах производства, работ, в связи с чем его сведения ограничиваются рамками организации:
 - а) бухгалтерский учет;
 - б) статистический учет;
 - в) оперативный учет.
2. Что отличает бухгалтерский учет от оперативного и статистического:
 - а) согласованность, прерывность, гласность;
 - б) независимость, согласованность, прерывность;
 - в) взаимосвязанность, непрерывность, сплоченное отражение.
3. С помощью какого измерителя можно определить количество затраченного труда:
 - а) стоимостной;
 - б) натуральный;
 - в) трудовой.
4. Какие требования предъявляются к хозяйственному учету:
 - а) своевременность и достоверность;
 - б) своевременность, достоверность, сопоставимость, доступность, экономичность;
 - в) сопоставимость и доступность.
5. Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в Российской Федерации осуществляется:
 - а) Правительством РФ;
 - б) Президентом РФ;
 - в) Министерством финансов РФ и ведомствами.

22 « Раздел I. Основы бухгалтерского учета

6. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета включает документы:

- а) трех уровней;
- б) пяти уровней;
- в) четырех уровней.

7. Первый уровень документов нормативного регулирования бухгалтерского учета включает:

- а) Положения по ведению бухгалтерского учета;
- б) законы, указы Президента, постановления Правительства;
- в) инструкции, методические указания.

8. К документам какого уровня относятся: План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению:

- а) второго;
- б) четвертого;
- в) третьего.

Ответы на тест

1) в; 2) в; 3) в; 4) б; 5) а; 6) в; 7) б; 8) в.

Глава 2

ПРЕДМЕТ И МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Классификация хозяйственных средств по составу и размещению

Для осуществления хозяйственной деятельности каждая организация должна располагать определенными средствами. Размер средств, характер использования зависят от вида, объема деятельности организации.

Хозяйственные средства любой организации бухгалтерия рассматривает с двух точек зрения; с одной стороны, надо знать, из каких видов эти средства состоят, в какой сфере размещены (производство, торговля и т. д.), с другой — надо знать, за счет каких источников это имущество приобреталось или формировалось.

Например, чтобы начать предпринимательскую деятельность, необходим капитал, собственный или заемный.

Хозяйственные средства организации — товарно-материальные ценности и денежные средства, как принадлежащие организации, так и временно или постоянно находящиеся вне ее собственности. Они являются активом организации и классифицируются по составу: внеоборотные и оборотные средства.

I. Внеоборотные активы подразделяются на:

1) *основные средства* — это предметы, срок службы которых составляет более 1 года. Они используются в хозяйственной деятельности длительное время, не изменяя своей формы и изнашиваясь постепенно, что и позволяет включать их стоимость в затраты на производство (расходы на продажу) продукции частями по мере износа, через амортизационные отчисления. К основным средствам относятся:

- здания;
- сооружения;
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- инструменты;
- производственный инвентарь и принадлежности;
- вычислительная техника;
- прочие основные средства;

2) *нематериальные активы* — это вид средств, не имеющих материально-вещественной (физической) структуры; используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг или для управленческих нужд организации; в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев, организацией не предполагается последующая перепродажа данного актива; способны приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем и т. д.

К нематериальным активам могут быть отнесены объекты интеллектуальной собственности (исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности):

- исключительное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное право владельца на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных и др.

В состав нематериальных активов включаются также деловая репутация организации и организационные расходы (расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации);

3) *оборудование к установке* — это технологическое, энергетическое и производственное оборудование, требующее монтажа и предназначенное для установки в строящихся объектах. К оборудованию, требующему монтажа, также относятся:

- оборудование, вводимое в действие только после сборки его частей;
- комплект запасных частей;
- измерительная аппаратура и др.;

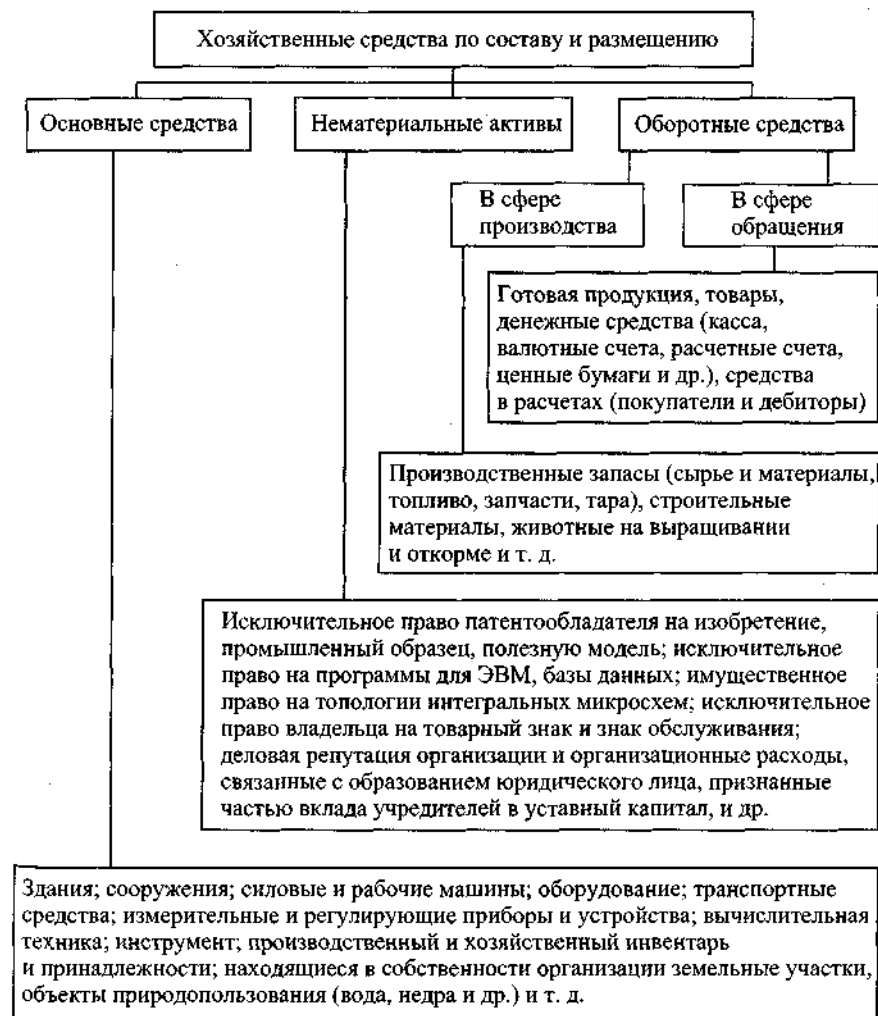
4) *вложения во внеоборотные активы* — затраты организации на объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также затрат организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота. К вложениям во внеоборотные активы относятся затраты на:

- приобретение земельных участков;
- приобретение объектов природопользования;
- строительство объектов основных средств;
- приобретение отдельных объектов основных средств;

- приобретение нематериальных активов;
- перевод молодняка животных в основное стадо;
- приобретение взрослых животных и др.

П. *Оборотные средства* участвуют только в одном кругообороте капитала и полностью переносят свою стоимость на вновь созданный продукт. Основное отличие их состоит в том, что в короткий срок они могут быть обращены в деньги.

Схема классификации хозяйственных средств по составу и размещению



К оборотным средствам относятся:

- 1) *производственные запасы*:
 - материалы (сырье, материалы, топливо, запасные части, инвентарь, тара и др.);
 - животные на выращивании и откорме (молодняк животных, взрослые животные, птицы и др.);
 - 2) *затраты на производство* — расходы по обычным видам деятельности организации (кроме расходов на продажу);
 - 3) *готовая продукция и товары*;
 - 4) *денежные средства* — денежная наличность в российской и иностранных валютах, находящаяся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, открытых в кредитных организациях на территории страны и за ее пределами, а также ценные бумаги, платежные и денежные документы;
 - 5) *расчеты*:
 - с покупателями и заказчиками;
 - с подотчетными лицами (расчеты с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы);
 - с разными дебиторами.
- Дебиторская задолженность* — это задолженность различных организаций или отдельных лиц данной организации.
- Дебиторами* называются организации или отдельные лица, которые используют средства данной организации.

2.2. Классификация хозяйственных средств по источникам образования и целевому назначению

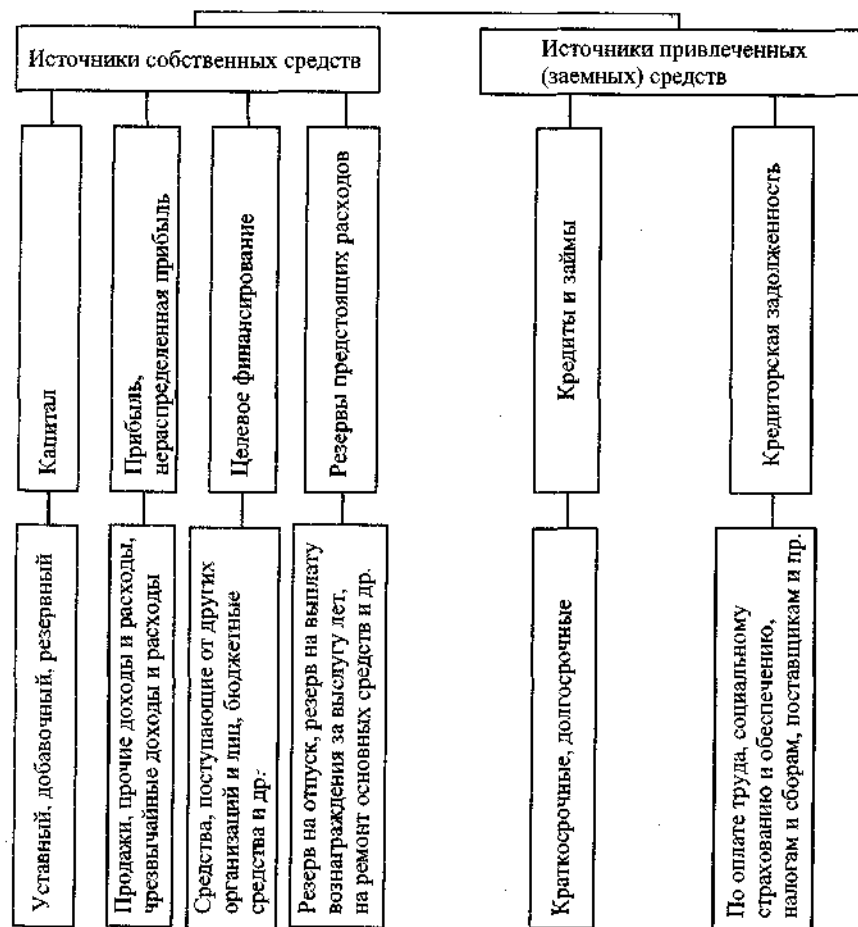
По источникам образования и целевому назначению хозяйственные средства организации подразделяются на две группы.

1. **Собственные средства:**
 1. *Уставный капитал* образуется при формировании организации за счет вкладов учредителей (участников) организации.
 2. *Собственные акции (доли)* — акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования.
 3. *Резервный капитал* создается за счет отчислений от нераспределенной прибыли и предназначен для покрытия убытков организации за отчетный год; погашения облигаций акционерного общества.
 4. *Добавочный капитал* образуется за счет прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемых по результатам их переоценки; суммы, разницы между продажной и номинальной стоимостью ак-

ций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества.

5. *Нераспределенная прибыль* (непокрытый убыток).
6. *Целевое финансирование* — средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения; средства, поступившие от других организаций и лиц, бюджетные средства и др.
7. *Прибыли и убытки* — конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году, который складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные.

Хозяйственные средства по источникам образования и целевому назначению



И. Привлеченные (заемные) средства:

1. *Расчеты по краткосрочным кредитам и займам* — суммы краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией.

2. *Расчеты по долгосрочным кредитам и займам* — суммы долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией.

3. *Кредиторская задолженность* — это задолженность данной организации другим организациям или отдельным лицам. *Кредиторами* называются организации и лица, которым должна данная организация.

Кредиторская задолженность возникает, в частности, если материалы и товары поступают в организацию раньше, чем она произвела платеж за них, т. е. поступление товарно-материальных ценностей предшествует его оплате.

К обязательствам относят:

- задолженность бюджету по налогам и сборам;
- задолженность коллективу по оплате труда;
- задолженность социальному страхованию и обеспечению.

Приведенная классификация объектов бухгалтерского учета не охватывает всего их многообразия. Однако на данном этапе изучения классификация в достаточной степени характеризует предмет бухгалтерского учета.

2.3. Предмет и метод бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет ведется в организациях, учреждениях и служит для наблюдения и контроля за их хозяйственной деятельностью, содержанием которой является воспроизводство общественного продукта.

Воспроизводство общественного продукта охватывает две сферы: производственную и непроизводственную.

К производственной сфере (сфера материального производства) относятся отрасли экономики, производящие блага, — промышленность, сельское хозяйство, строительство.

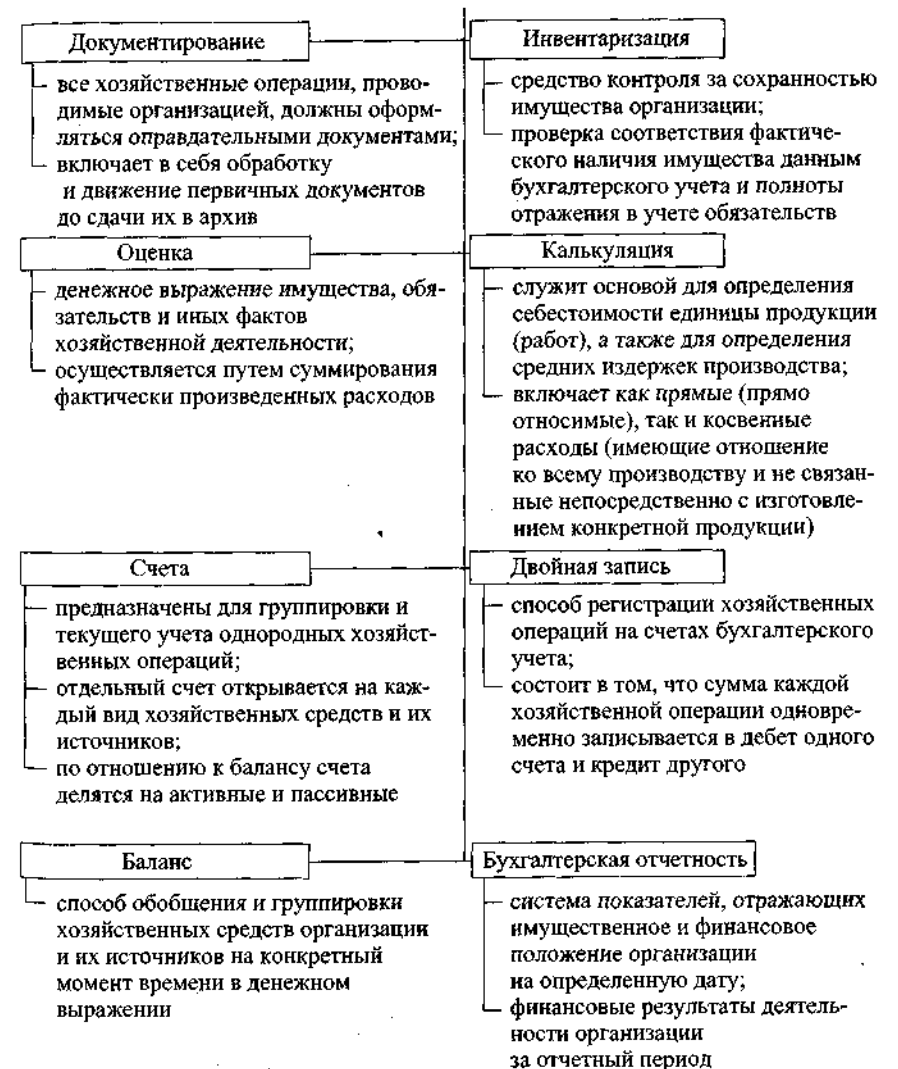
Здесь бухгалтерский учет отражает состояние и использование средств организации в процессе кругооборота, направленного на создание материальных благ.

Непроизводственную сферу составляют отрасли, оказывающие населению услуги. Это учреждения здравоохранения, образования, искусства, обороны. Здесь бухгалтерский учет учитывает наличие и расходование средств, выделенных этим организациям государством.

Таким образом, предмет бухгалтерского учета — это отражение состояния и движения активов, источников их образования и результатов деятельности организации. Объектами учета являются:

- имущество организаций;
- обязательства организаций;
- хозяйственные операции, осуществляемые в процессе деятельности.

Метод бухгалтерского учета



Метод бухгалтерского учета — это способ познания и отражения предмета бухгалтерского учета. Задачи бухгалтерского учета решаются посредством использования различных способов и приемов; совокупность этих приемов и называется *методом бухгалтерского учета*. 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:
 - баланс;
 - бухгалтерская отчетность.

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

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета.

2.4. Бухгалтерский баланс

Средства организации участвуют в производстве непрерывно. Для руководства организацией нужно знать, какими средствами она располагает, из каких источников они получены, для какой цели предназначены. На эти вопросы дает ответ бухгалтерский баланс.

Термин *баланс* происходит от лат. *bis* — дважды и *lanx* — чаша весов, т. е. *баланс* буквально означает «двучашие» как символ равновесия.

Схематично *бухгалтерский баланс* представляет собой таблицу, составленную из двух частей: левая — *актив* — отражает состав,

размещение и использование средств организации, а правая — *пассив* — показывает те же средства, но по источникам их формирования и целевому назначению. Итог актива равен итогу пассива баланса. Величина этих итогов называется *валютой баланса*.

Бухгалтерский баланс — способ экономической группировки имущества организации по его *составу, размещению и источникам его формирования* на определенную дату в денежной оценке. Следовательно, в бухгалтерском балансе имущество организации рассматривается с двух позиций: по составу и размещению и по источникам образования.

Баланс составляется на определенную дату, как правило, на начало квартала, что обусловлено требованиями, предъявляемыми к отчетности, и показывает состояние средств и их источников на данный момент. Они постоянно изменяются, находятся в движении, которое отражается на счетах с помощью *двойной записи*.

Балансовое обобщение имеет *двойственный характер отражения* объектов и синтетическое обобщение информации. Двойственный характер его заключается в том, что объекты отражаются в балансе дважды и рассматриваются с двух точек зрения, в зависимости от вида баланса. Два аспекта балансового обобщения означают, что две совокупности показателей баланса должны быть равны. Балансовое обобщение предполагает синтетический, обобщенный характер информации, позволяющий свести частные показатели, отдельные информационные взаимосвязи в едином измерителе в целостную систему обобщенных данных.

Все имущество (средства) в активе баланса и источники его образования в пассиве баланса представлены в сгруппированном виде. Основным элементом бухгалтерского баланса является статья, которая соответствует виду (наименованию) имущества, обязательств, источнику формирования имущества. *Статьей бухгалтерского баланса* называется показатель (строка) актива и пассива баланса, характеризующий отдельные виды имущества, источников его формирования, обязательств организации. Балансовые статьи объединяются в группы, группы — в разделы, исходя из их экономического содержания.

Если статьи актива показывают, как размещено имущество организации (во что конкретно оно вложено), то статьи пассива баланса дают сведения о том, какая часть имущества сформирована за счет собственных источников, а какая — за счет заемных (привлеченных) источников организации.

Проанализировав ситуации, можно сделать определенный вывод о каждой из них.

С и т у а ц и я 1. Все имущество организации сформировано за счет собственных источников.

Таблица 1

Показатели	Ситуация				
	1	2	3	4	5
Имущество организации (актив баланса)	100 000	100 000	100 000	100 000	100 000
Источники формирования имущества (пассив баланса):					
— собственные	100 000	—	50 000	40 000	60 000
— заемные	—	100 000	50 000	60 000	40 000

С и т у а ц и я 2. Все имущество организации сформировано за счет заемных (привлеченных) источников.

С и т у а ц и я 3. Имущество организации сформировано на 50% за счет собственных источников, на 50 — за счет привлеченных.

С и т у а ц и я 4. Имущество организации сформировано на 40% за счет собственных источников и на 60 — за счет привлеченных.

С и т у а ц и я 5. Имущество организации сформировано на 60% за счет собственных источников и на 40 — за счет привлеченных.

Под *структурой баланса* понимают удельный вес отдельных хозяйственных средств по их видам и источникам образования и валюты баланса. По структуре актива баланса можно проанализировать удельный вес тех или иных активов организации в общей сумме всех средств, которыми она располагает на дату составления баланса. Например, валюта баланса 2 000 000 руб., основные средства 300 000 руб., следовательно, вложения в основные средства организации равны 15%. Структура пассива баланса отражает в процентах соотношение отдельных источников в формировании имущества организации. Например, уставный капитал 1 200 000 руб., валюта баланса 2 000 000, следовательно, собственный источник — уставный капитал — составляет 60%. Структура балансов организаций разных организационно-правовых форм и видов деятельности различна, что обусловлено производственной деятельностью, размером организации и т. д.

Баланс имеет большое значение для руководства организации. Он отражает состояние средств в обобщенной их совокупности на тот или иной момент времени, раскрывает структуру средств и их источников в разрезе видов и групп, удельный вес каждой группы, взаимосвязь и взаимозависимость между собой.

Данные баланса служат для выявления важнейших показателей, характеризующих деятельность организации и ее финансовое положение. По данным баланса определяется обеспеченность средствами, правильность их использования, соблюдение финансовой дис-

циплины, рентабельность и др., а также выявляются недостатки в работе и финансовом положении и их причины. С помощью баланса можно разработать мероприятия по их устранению.

Данные бухгалтерского баланса позволяют контролировать правильность использования средств целевого назначения. Особое значение баланс приобретает в деле контроля и изучения хозяйственной деятельности и финансового положения организации. При анализе баланса раскрываются новые внутренние взаимосвязи между всеми элементами хозяйственной деятельности организации.

Благодаря сжатой и компактной форме баланс является весьма удобным документом. Он дает законченное и цельное представление не только об имущественном положении организации, но и о тех изменениях, которые произошли за тот или иной период. Последнее достигается сравнением балансов за ряд отчетных периодов. Бухгалтерский баланс, как и всю бухгалтерскую отчетность, составляют на основе проверенных бухгалтерских записей, подтвержденных оправдательными документами. Это гарантирует достоверность, точность, юридическую обоснованность каждой суммы, указанной в бухгалтерском балансе и бухгалтерской отчетности.

Рассмотрим примерную схему бухгалтерского баланса организации.

Данные для составления баланса, руб.

Основные средства — 250 000
 Нематериальные активы — 80 000
 Уставный капитал — 300 000
 Добавочный капитал — 5500
 Производственные запасы — 10 000
 Резервный капитал — 6000
 Товары — 18 000
 Нераспределенная прибыль — 40 000
 Расчетные счета — 12 000
 Расчеты с поставщиками и подрядчиками — 8000
 Расчеты по налогам и сборам — 1500
 Расчеты с персоналом по оплате труда — 10 000
 Касса — 1000

2.5. Виды балансов

В зависимости от назначения, содержания и порядка составления различают несколько видов балансов.

Сальдовый баланс в денежной оценке характеризует имущество хозяйственного субъекта и источники образования имущества по состоянию на определенную дату.

Баланс, руб.

Таблица 2

Актив	Сумма	Пассив	Сумма
Внеоборотные активы		Источники собственных средств	
Основные средства	250 000	Уставный капитал	300 000
Нематериальные активы	80 000	Добавочный капитал	5500
Итого	330 000	Резервный капитал	6000
Оборотные активы		Нераспределенная прибыль	
Производственные запасы	10 000	Итого	351 500
Товары	18 000	Источники заемных средств	
Касса	1000	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	8000
Расчетные счета	12 000	Расчеты с персоналом по оплате труда	10 000
Итого	41 000	Расчеты по налогам и сборам	1500
		Итого	19 500
Баланс	371 000	Баланс	371 000

Оборотный баланс, помимо остатков средств и источников образования имущества на начало и конец периода, содержит данные об их движении (дебетовые и кредитовые обороты) за отчетный период. По своему строению он будет отличаться от сальдового баланса.

Оборотный баланс имеет большое значение в качестве промежуточного рабочего документа, используемого при составлении вступительного, заключительного и ликвидационного балансов.

Балансы также классифицируются по следующим признакам:

I. По времени составления различают балансы:

1) *вступительный (начальный) баланс* — первый баланс, составляемый в начале деятельности организации. В его активе отражается состав имущества организации, полученного при его создании, а в пассиве — источники его возникновения. Вступительный баланс содержит меньше статей, чем последующие балансы, отражающие результаты хозяйственной деятельности за определенный период. Перед составлением вступительного баланса, как правило, проводится инвентаризация и оценка имеющегося у организации имущества в течение времени деятельности организации;

2) *текущие* — составляются периодически. Они в свою очередь подразделяются на месячные, квартальные и годовые;

3) *заключительный баланс* — отчетный документ о производственно-финансовой деятельности организации за определенный период — составляется на основе проверенных бухгалтерских запи-

сей (выверка оборотов и остатков по счетам, проверка инвентаризацией средств и расчетов);

4) *ликвидационный* — составляется для характеристики имущественного состояния на дату прекращения ее деятельности как юридического лица;

5) *предварительный баланс* — бухгалтерский баланс, составляемый заранее на конец отчетного периода с учетом ожидаемых изменений в составе имущества организации. Основой такого баланса служат практические бухгалтерские данные о состоянии активных и пассивных статей к моменту его составления и ожидаемые данные о хозяйственных операциях до окончания отчетного периода. Составление предварительного баланса имеет целью заранее установить финансовое положение организации, в котором она окажется в конце отчетного периода;

6) *соединительные* — при слиянии двух или более подразделений;

7) *разъединительные* — при изменении структуры подчиненности в условиях приватизации;

8) *консолидированные* — объединенные балансы материнской и дочерних компаний.

II. По объему информации балансы бывают:

1) *единичные*, отражающие деятельность только одной организации и составляемые по данным текущего бухгалтерского учета;

2) *сводные*, получаемые путем сложения сумм по статьям единичных балансов и подведения общих итогов актива и пассива всех организаций в целом.

III. По способу очистки различают:

1) *баланс-брутто*. Включает в себя регулирующие статьи, используется для научных исследований, совершенствования информационных функций баланса и т. д.;

2) *баланс-нетто*. Представляет собой очищенный от регулирующих статей баланс: «Износ основных средств», «Износ нематериальных активов», «Торговая наценка».

В современных условиях значение баланса-нетто возросло, так как он позволяет определить реальную стоимость имущества организации.

IV. По характеру деятельности:

1) *по основной деятельности*, т. е. уставной деятельности организации: для промышленных организаций это — промышленность; для торговых — торговля;

2) *балансы не по основной деятельности*. Все прочие виды деятельности являются не основными.

V. По форме собственности существуют балансы организаций (предприятий):

- государственных;
- муниципальных;
- кооперативных;
- частных;
- совместных;
- общественных.

2.6. Типы изменений в бухгалтерском балансе

Многообразие хозяйственных операций, совершаемых в организациях, оказывает влияние на величину имущества и источники 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:

$$A - X + X = П.$$

Пример. За ранее отгруженный товар поступили деньги от покупателя — 100 000 руб. Следовательно, в балансе по статье «Расчетный счет» сумма увеличится, а по статье «Расчеты с покупателями и заказчиками» — уменьшится (уменьшится задолженность).

К операциям первого вида относятся все операции по использованию материальных ценностей в процессе производства, по выпуску готовой продукции из производства, ее отгрузке, погашению дебиторской задолженности, получению денежных средств в кассу наличными с расчетного счета и др.

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:

$$A = П + X - X.$$

Пример. На основании начисленной заработной платы начислен налог на доходы в сумме 1300 руб. В балансе по статье «Расчеты с персоналом по оплате труда» задолженность уменьшится, а по статье «Расчеты по налогам и сборам» задолженность увеличится.

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:

$$A + X = П + X.$$

Пример. От поставщика получены материалы на сумму 100 000 руб., оплата за которые не произведена. Статья актива баланса «Запасы» и пассива баланса «Кредиторская задолженность перед поставщиками» увеличится на сумму стоимости материалов.

К этому виду операций относятся начисления средств в счет учредительных взносов, амортизации по основным средствам, амортизации по нематериальным активам, отчислений на социальное страхование, начисление заработной платы и премий, включаемых в себестоимость продукции, получение кредитов и др.

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:

$$A - X = П - X.$$

Пример. На основании начисленных налогов переводим деньги в бюджет в сумме 6000 руб. Статья актива баланса «Расчетный счет» и статья пассива баланса «Задолженность перед бюджетом» уменьшается.

К этому виду относятся все операции по оплате всех видов кредиторской задолженности (бюджету, соцстраху, арендодателям, поставщикам, рабочим и служащим).

2.7. Счета бухгалтерского учета

2.7.1. Строение счета

Для руководства хозяйственным процессом и осуществления контроля необходимо иметь показатели движения средств организации. Получение сведений о движении средств осуществляется с помощью бухгалтерских счетов.

Счет представляет собой способ группировки и текущего отражения изменений, происходящих в средствах организации. На каж-

дый вид хозяйственных средств и их источников открывается отдельный счет. Отражение операций на счетах ведется в денежном измерителе.

Графически счет представляет собой таблицу Т-образной формы, левая сторона которой называется *дебет* и обозначается «Д-т», а правая — *кредит* и обозначается «К-т».

Открыть счет — это значит дать ему название и на соответствующей стороне записать начальное состояние учитываемого объекта, которое называется *сальдо начальное* и обозначается на счетах как Сн. Остатки, увеличение и уменьшение учитываемых объектов отражаются на разных сторонах счета, в зависимости от того, что учитывается на счете — средства или источники.

Состояние учитываемого объекта на конец месяца называется *сальдо конечное* и обозначается на счетах как Ск.

Сумма всех записей, сделанных за период (месяц) по дебету и кредиту счета, называется соответственно *дебетовым* и *кредитовым оборотами* и обозначается на счетах соответственно Об_д и Об_к.

2.7.2. Активные и пассивные счета

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

На активных счетах отражается учет средств организации (основные средства, производственные запасы, готовая продукция, денежные средства в кассе и др.). Они дают показатели о наличии, составе и размещении средств.

Активные счета расположены в активе баланса и отличаются тем, что суммы операций, соответствующие приходу средств по этим счетам, 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 получается сальдо (остаток) по дебету счета 50 «Касса» на конец отчетного периода ($Ск = Сн + Обд - Обк$).

На пассивных счетах отражается наличие и изменение источников формирования средств организации, их целевого назначения (уставный, резервный и добавочный капитал, прибыль, кредиты банка и др.).

Структура активного счета

Д-т	К-т
1. Сн — остаток (сальдо) на начало периода	3. Операции, вызывающие уменьшение хозяйственных средств (-)
2. Операции, вызывающие увеличение средств (+)	
Об	Об
4. Ск — остаток на конец периода (дебетовое сальдо) $(1 + 2 - 3)$	

Пассивные счета расположены в пассиве баланса. Суммы операций, соответствующие приходу средств по этим счетам, 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 ($Ск = Сн + Обк - Обд$).

Структура пассивного счета

Д-т	К-т
3. Операции, вызывающие уменьшение источника хозяйственных средств (-)	1. Сн — остаток (сальдо) на начало периода
	2. Операции, вызывающие увеличение источника (+)
Об	Об
	4. Ск — остаток на конец периода (дебетовое сальдо) $(1 + 2 - 3)$

Кроме активных и пассивных счетов, в бухгалтерском учете существуют счета, которые имеют признаки активных и пассивных счетов одновременно. Они носят название *активно-пассивных счетов*.

Сальдо по таким счетам может быть как дебетовое, так и кредитовое или одновременно по дебету и кредиту счета (развернутое). Например, по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» У организации может быть или дебиторская задолженность (когда организации кто-нибудь должен), или кредиторская задолженность (когда должна организация) либо и дебиторская, и кредиторская задолженность одновременно (когда одни клиенты должны организации, а по другим числится задолженность за организацией).

Необходимость в этих счетах возникает тогда, когда во взаимоотношениях данной организации с другими организациями и лицами может меняться их экономический характер. Например, дебиторы в прошлом периоде становятся кредиторами в текущем, и наоборот.

40 • Раздел I. Основы бухгалтерского учета

На активно-пассивном счете одновременно учитываются два объекта. При этом сальдо на начало и конец месяца отражается в активно-пассивном счете развернуто — по дебету и кредиту счета. При составлении баланса дебетовые остатки по активно-пассивным счетам отражают в активе, кредитовые — в пассиве.

Активно-пассивные счета бывают двух видов:

— с односторонним сальдо — дебетовое либо кредитовое сальдо (например, счет «Прибыли и убытки»);

— с двусторонним сальдо — дебетовое и кредитовое сальдо одновременно (например, счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»).

Пример структуры активно-пассивного счета:

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Д-т	К-т
1. Сальдо Сн — задолженность дебиторов	2. Сальдо Сн — задолженность кредиторам
3. Погашение задолженности кредиторам, увеличение задолженности дебиторов Сальдо (Ск): задолженность кредиторам (если $3 > 2 + 4$) задолженность дебиторов (если $4 < 1 + 3$)	4. Увеличение задолженности кредиторам, уменьшение задолженности дебиторов Сальдо (Ск): задолженность кредиторам (если $2 + 4 > 3$) задолженность дебиторов (если $4 > 1 + 3$)

Активные, пассивные и активно-пассивные счета предназначены для учета хозяйственных средств и источников их формирования, принадлежащих организации, а также привлеченных ею в оборот. Они соответствуют статьям актива и пассива баланса, и поэтому их принято называть балансовыми счетами. В Плане счетов бухгалтерского учета балансовые счета имеют двузначный шифр.

Предприятия и организации могут пользоваться арендованными средствами, т. е. средствами, не принадлежащими организации. Для отражения и контроля за этими средствами применяются забалансовые счета.

Забалансовые счета — счета, предназначенные для учета хозяйственных средств, не принадлежащих организации, но находящиеся у нее в ограниченном пользовании, а также средства, полученные организацией на ответственное хранение. Средства, учитываемые на забалансовых счетах, в итоге баланса не включаются и отражаются за балансом. Забалансовые счета имеют трехзначный шифр.

2.8. 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, предназначенные для учета наличия и движения средств организации, их источников и совершаемых процессов в обобщенном виде.

Синтетические счета ведутся только в денежном выражении. Отражение хозяйственных средств и процессов в обобщенном виде на синтетических счетах называется *синтетическим учетом*. Его данные используются при заполнении форм бухгалтерской отчетности и прежде всего баланса, а значит, для анализа финансово-хозяйственной деятельности организации.

Содержание синтетических счетов раскрывают данные аналитических счетов. *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 взаимосвязь:

— 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*.

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 одиннадцать субсчетов.

1. Сырье и материалы.
2. Топливо.

3. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали.
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. Спецоснастка и спецодежда на складе.
11. Спецоснастка и спецодежда в эксплуатации.

На каждом из этих субсчетов будут объединены данные на основе аналитических счетов. Субсчета открывают к синтетическим счетам с обширной номенклатурой.

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

2.9. Метод двойной записи

Метод двойной записи 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*.

Бухгалтерская проводка составляется только на основании финансовых документов.

Для составления бухгалтерской проводки по какой-либо хозяйственной операции необходимо:

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

Взаимная 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 или проводку (сумма операции как бы проводится от счета к счету), 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.

Пример.

1. Выдана из кассы заработная плата работникам организации 50 000 руб.

Составляем простую бухгалтерскую проводку:

Д-т «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 50 000 руб.

К-т «Касса» — 50 000 руб.

2. Выдана из кассы заработная плата работникам организации 50 000 руб. и деньги под отчет на командировочные расходы 6000 руб.

Сложная проводка:

Д-т «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 50 000 руб.

Д-т «Расчеты с подотчетными лицами» — 6000 руб.

К-т «Касса» — 56 000 руб.

Сложную проводку можно выразить двумя простыми проводками:

Д-т «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 50 000 руб.

К-т «Касса» — 50 000 руб.

Д-т «Расчеты с подотчетными лицами» — 6000 руб.

К-т «Касса» — 6000 руб.

2.10. Оборотные ведомости

Осуществление принципа тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца реализуется посредством составления оборотных ведомостей по счетам синтетического и аналитического учета. На практике оборотные ведомости позволяют проверить правильность и взаимоувязку хронологических и систематических записей синтетического и аналитического учета.

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

Для удобства контроля за счетами, проверки правильности записей на них и обобщения учетной информации используют оборотные ведомости.

Оборотная ведомость представляет собой таблицу, в которую записывают наименования и номера счетов, суммы начального сальдо по каждому счету (дебетового или кредитового), суммы оборотов по дебету и кредиту и выводится конечное сальдо (дебетовое или кредитовое). Оборотная ведомость составляется в конце месяца и регистрирует обороты и остатки по всем работающим счетам.

Существуют оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета.

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета имеет 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	13 100		8700
70	Расчеты по оплате труда		250	250	300		300
80	Уставный капитал	400					400
	Итого	1250	1250	55 750	55 750	9400	9400

В оборотной ведомости по синтетическим счетам по итогу должно быть три пары равенств:

- 1) остатки на начало отчетного периода по дебету и кредиту;
- 2) обороты по дебету и кредиту;
- 3) остатки на конец отчетного периода по дебету и кредиту.

Первое равенство показывает, что итоговая сумма всех средств организации на начало периода равна итоговой сумме источников этих средств. Эти цифры отражают баланс организации 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.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета составляются 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 две формы оборотных ведомостей:

- 1) при ведении натурально-стоимостного учета;
- 2) при ведении учета только в денежном выражении.

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 в стоимостном и натуральном выражении, то показатели оборотных ведомостей по этим счетам приводятся также в стоимостном и натуральном выражении.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета — свод оборотов и сальдо по всем счетам аналитического учета, открытым к данному синтетическому счету.

Итоги оборотных ведомостей по счетам аналитического учета сверяются с данными соответствующего синтетического счета в оборотных ведомостях по счетам синтетического учета.

Пример.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому поставщику.

Д-т ООО «Весна»		К-т		Д-т ООО «Дон»		К-т		Д-т ООО «Трос»		К-т	
4000	Сн — 400			1000	Сн — 100			—	Сн — 100		
	8000				4000				1100		
Об: 4000	Об: 8000			Об: 1000	Об: 4000			Об: —	Об: 1100		
	Ск — 4400				Ск — 3100				Ск — 1200		

Оборотная ведомость по аналитическим счетам к синтетическому счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Наименование счетов	Сальдо на начало месяца Сн		Оборот за месяц		Сальдо на конец месяца Ск	
	Д	К	Д	К	Д	К
ООО «Весна»		400	4000	8000		4400
ООО «Дон»		100	1000	4000		3100
ООО «Трос»		100	—	1100		1200
Итого		600	5000	13 100		8700

Синтетический счет 60
«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Д-т	К-т
4000	Сн — 600
1000	8000
	4000
	1100
(Об): 5000	(Об): 13 100
	Ск — 8700

2.11. Классификация счетов бухгалтерского учета

Классификация счетов бухгалтерского учета — это группировка их по экономически однородным объектам учета, целям и способам отражения этих объектов на счетах.

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 организаций.

Классификация счетов производится по признакам, наиболее существенными из которых являются:

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

Существенным признаком группировки бухгалтерских счетов по отношению к балансу является их дебетовая или кредитовая сторона, где отражаются остатки, формирующие актив или пассив баланса. К таким счетам относятся счета, на которых объектами учета выступают активы, собственный капитал и обязательства перед кредиторами.

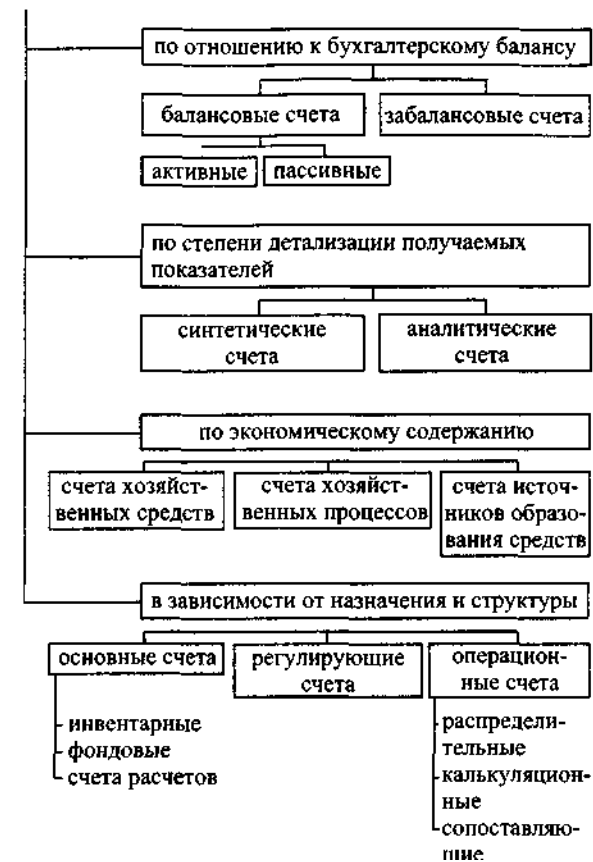
По степени детализации получаемых на счетах показателей различают счета синтетического и аналитического учета.

В зависимости от назначения и структуры счета делятся на основные, регулирующие и операционные.

По экономическому содержанию счета бывают различных видов хозяйственных средств, хозяйственных процессов и источников образования средств.

Принцип классификации счетов по экономическому содержанию показывает, какой экономический объект учета должен быть отражен на счете.

Классификация счетов бухгалтерского учета



Совокупность объектов бухгалтерского учета определяется содержанием финансово-хозяйственной деятельности организации, это позволяет установить виды и количество счетов, необходимых для всесторонней характеристики учитываемых объектов.

По экономическому содержанию выделяются три группы счетов:

- 1) хозяйственных средств;
- 2) хозяйственных процессов;
- 3) источников образования средств.

Каждая группа объединяет различные по характеру и функциональной роли счета.

I. Счета учета хозяйственных средств — первая группа предназначена для учета состава и движения хозяйственных средств, из которых можно выделить четыре подгруппы:

- счета для учета средств труда;
- счета для учета предметов труда;
- счета денежных средств;
- счета средств в расчетах.

Объектом учета счетов *первой подгруппы* являются все виды (независимо от назначения) основных средств: здания, сооружения, машины, механизмы, транспортные средства и др. Все они составляют производственно-техническую базу, правильное развитие и использование которой зависят от наличия соответствующей информации.

К ним относят счет 01 «Основные средства».

Счета *второй подгруппы* предназначены для учета производственных запасов, их наличия и использования. К ним относятся такие счета, как 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары».

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

Четвертая подгруппа счетов используется для получения показателей о средствах, находящихся в незаконченных расчетах с заказчиками за выполненные и сданные работы или услуги, с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами. К ним относятся счета: 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Все счета, входящие в первую 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.

II. Счета хозяйственных процессов, составляющие вторую группу в системе классификации счетов по экономическому содержанию, предназначены для наблюдения 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 «Вспомогательное производство», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Процесс реализации (продажи) продукции отражается на счетах 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др. По дебету этих счетов отражается фактическая себестоимость реализуемой продукции, товаров, других ценностей и расходы по их реализации, а по кредиту отражается списание расходов и отражение выручки по реализованным ценностям.

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

- счета источников собственных средств;
- счета источников привлеченных средств.

Все счета в зависимости от **назначения и структуры** делятся на следующие группы.

I. Основные.

II. Регулирующие.

III. Операционные.

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

Они включают:

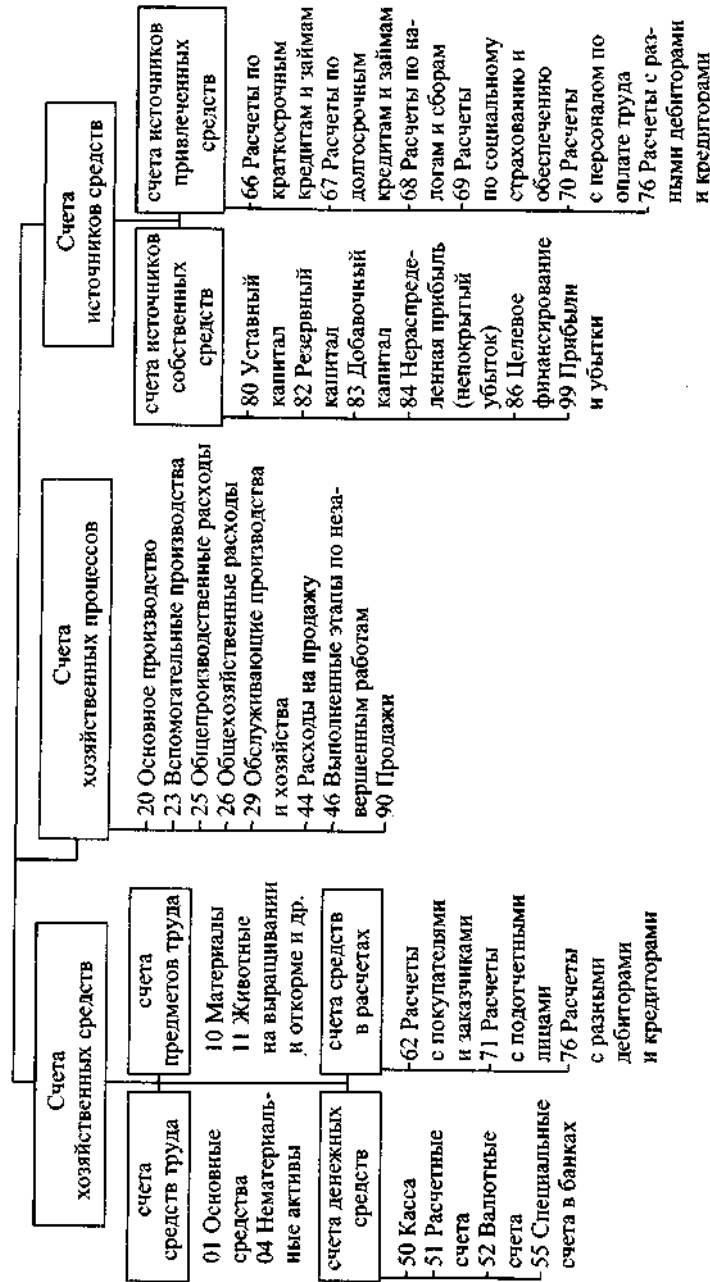
- инвентарные счета;
- денежные;
- капитала;
- расчетные.

Инвентарные (имущественные счета) предназначены для учета средств и предметов труда. На дебете инвентарных счетов отражается поступление (приход) объектов учета, а на кредите — их отпуск (расход). Все инвентарные счета активные и могут иметь только дебетовое сальдо, которое отражается в активе баланса и подтверждается в результате проведения инвентаризации (отсюда название — инвентарные).

К инвентарным счетам относятся: 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения и 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».

Денежные счета предназначены для учета и контроля денежных средств организации.

Классификация счетов по экономическому содержанию



Строение денежных счетов сходно со строением инвентарных и характеризуется следующими свойствами:

- все денежные счета активные;
- записи по дебету означают увеличение (приход) денежных средств, а по кредиту — уменьшение (расход) их;
- остаток может быть только дебетовым и отражается в активе баланса.

К денежным относятся счета: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банке», 57 «Переводы в пути».

Счета капитала принято называть *фондовыми счетами*. Они используются для наблюдения и контроля за состоянием и изменением источников формирования собственных средств организации. По кредиту этих счетов отражается формирование (увеличение) капитала за счет соответствующих источников, а по дебету — использование (уменьшение) капитала на установленные законодательством Российской Федерации цели. Вся группа фондовых 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».

Счета расчетов имеют структуру активных, пассивных и активно-пассивных счетов. Счета расчетов предназначены для обобщения информации о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами организации. Для правильного отражения в отчетности финансового состояния организации 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.

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.

52 * Раздел I. Основы бухгалтерского учета

К активным счетам расчетов относятся: 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. К пассивным счетам расчетов относятся: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 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 и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. К активно-пассивным счетам расчетов относятся: 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

II. Регулирующие счета применяются 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.

Пример. Счет 02 «Амортизация основных средств» — пассивный. Он является контрактным по отношению к счету 01 «Основные средства». Сальдо счета показывает сумму амортизации на конкретный момент, которая сопоставляется 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.

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 в стоимости материальных ценностей», 42 «Торговая наценка», 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и др.

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

1. *Распределительные счета* предназначены для отражения хозяйственных процессов путем предварительного учета затрат и контроля за их распределением между объектами калькуляции или отчетными периодами с целью правильного определения себестоимости работ. На распределительных счетах обычно учитываются косвенные расходы, связанные с производством или реализацией

продукции, а также расходы будущих периодов. Распределительные счета бывают двух видов:

- собирательно-распределительные;
- бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета используются 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 расходы, подлежащие распределению между несколькими объектами учета для включения их в себестоимость выполненных работ или оказанных услуг. По кредиту собирательно-распределительных счетов отражается списание фактических затрат на соответствующие объекты.

Распределение (списание) расходов по конкретным объектам производится ежемесячно.

Пример. Счет 26 «Общехозяйственные расчеты» в организациях используется для учета накладных расходов. По дебету данного счета отражаются расходы, связанные с затратами управленческого характера, которые распределяются с кредита этого счета и пропорционально включаются 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 используются для учета доходов и расходов, которые произведены за счет будущих отчетных периодов с целью 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».

2. *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, из которых складывается себестоимость полученной продукции, выполненных работ, а по кредиту — списывается фактическая себестоимость работ. Сальдо в этих счетах может быть толь-

ко дебетовое, означающее незавершенное производство. Аналитический учет по калькуляционным счетам ведут в разрезе объектов калькуляции и калькуляционных статей.

К этим счетам относятся: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

3. *Сопоставляющие (результатные)* счета служат для определения результатов производственно-хозяйственной деятельности.

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

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.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и прочих расходах отчетного периода.

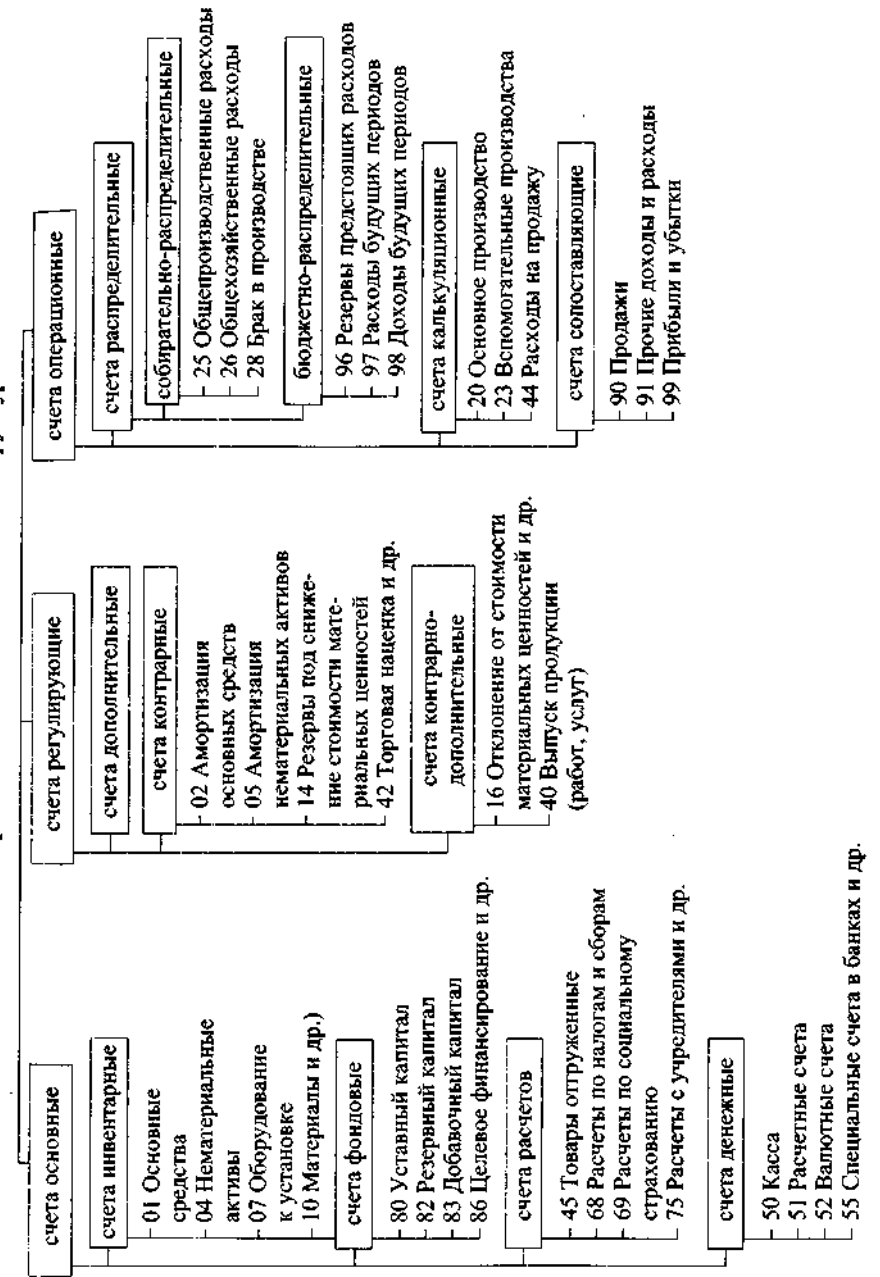
Счет 99 «Прибыли и убытки» является активно-пассивным, так как сальдо этого счета может меняться в зависимости от полученного результата. Сальдо дебетовое показывает убыток, а кредитовое — прибыль. Данный счет предназначен для выявления конечного (окончательного) финансового результата работы по итогам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

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

К *забалансовым* относятся счета, предназначенные для обобщения информации:

— о наличии и движении ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании (арендованных основных средств, материальных ценностей, находящихся на ответственном хранении, в переработке и т. п.);

Классификация счетов по назначению и структуре



- условных прав и обязательств;
- для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Учет на них ведут без использования двойной записи, т. е. Д-т 001 К-т 001.

2.12. План счетов бухгалтерского учета

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

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

По Плану счетов бухгалтерский учет должен быть организован в организациях всех отраслей экономики и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

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

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Организации 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 организаций:

- 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.

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, организации могут дополнять ее, соблюдая основные методологические принципы ведения бухгалтерского учета, установленные Инструкцией.

В Плане счетов счета сгруппированы в восемь разделов.

I. Внеоборотные активы.

II. Производственные запасы.

III. Затраты на производство.

IV. Готовая продукция и товары.

V. Денежные средства.

VI. Расчеты.

VII. Капитал.

VIII. Финансовые результаты.

Отдельно выделены забалансовые счета. В каждом разделе отражены экономически однородные виды имущества, обязательств и хозяйственных операций. Расположены разделы в определенной последовательности, в соответствии с характером участия имущества в его кругообороте.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н и введены с 1 января 2001 г.

Вопросы для самоконтроля

1. Что означает понятие «открыть счет»?
2. Какие бывают счета по способу группировки и обобщения учетных данных?
3. В чем заключается метод двойной записи?
4. Что называется корреспонденцией счетов?
5. Для чего предназначен синтетический счет?
6. Что такое субсчет?
7. Какие бухгалтерские записи называются простыми, а какие — сложными?
8. Для чего используют оборотные ведомости?
9. По каким признакам производится классификация счетов?
10. На какие группы делятся счета по экономическому содержанию?

11. Какие счета относятся к инвентарным?
12. На какие группы делятся счета по назначению и структуре?

2.13. Документирование хозяйственных операций

2.13.1. Значение документации в бухгалтерском учете

Первичные данные о хозяйственной деятельности организации являются входом в систему бухгалтерского учета, где происходит обработка полученных сведений, а выходом из нее — необходимая информация для лиц, принимающих решение.

В бухгалтерском учете порядок создания, принятия и отражения первичных документов регламентируется Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утвержденным приказом МФ СССР от 29.07.83 № 105.

Документ — это письменное свидетельство, составленное в порядке, предусмотренном законом, и удостоверяющее юридический факт совершения хозяйственной операции.

Документальное (подтверждение документами) оформление хозяйственных операций позволяет бухгалтерской службе вести предварительный, текущий и последующий контроль за деятельностью материально-ответственных лиц, движением имущества и состоянием расчетно-платежной дисциплины.

Документы являются средством, при помощи которого осуществляется сама финансово-хозяйственная деятельность. Они используются для оперативного руководства и управления организацией.

Документы имеют правовое значение, они используются в качестве доказательства при спорах между организациями. Документы служат основанием для судебно-бухгалтерской экспертизы, проводимой по решению прокуратуры, суда, арбитража, по решению следственных органов.

Документы являются основой информационной системы организации, которая используется в управлении.

Система документальной регистрации первичных данных о состоянии и движении имущества всех форм собственности должна отвечать следующим требованиям:

- своевременное, точное и обоснованное отражение всех учитываемых объектов в документах;
- простота регистрации и обработки первичной информации, приспособленность носителей первичной информации к способам ее последующей обработки;
- рациональная организация и минимальные затраты на ведение первичного учета.

Бухгалтерский документ содержит данные о факте хозяйственной деятельности, которые подлежат обработке и отражению на счетах. Оформление документа должно соответствовать всем юридическим нормам и служить доказательством отражаемого факта.

Существуют документы типовые и специализированные.

Типовые документы используются в организациях различных отраслей экономики: промышленности, сельском хозяйстве, строительстве и т. д.

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. Поэтому сокращение трудоемкости учетных работ путем автоматизации учета является одной из важнейших задач, стоящих перед руководителями организаций.

Основными принципами рациональной разработки форм документов является их унификация.

Унификацией документов называется установление вместо разных форм единых форм документов для первичной регистрации однородных операций.

Каждой из форм присвоено кодовое обозначение по Общероссийскому классификатору управленческой документации (ОКУД), которое проставляется отдельным реквизитом в верхнем правом углу формы.

В унифицированные формы организация при необходимости может вносить дополнительные реквизиты. В обязательном порядке при этом должны быть оставлены без изменений все реквизиты унифицированных форм первичной учетной документации, а также соблюдены требования стандартов к их структуре и оформлению. Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом.

Применение типовых унифицированных форм документов упрощает, облегчает и ускоряет работу счетного аппарата.

2.13.2. Классификация бухгалтерских документов

Все хозяйственные операции должны производиться с оформлением первичных документов, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Документы бухгалтерского учета классифицируются по различным признакам:

- по назначению;

- по содержанию хозяйственных операций;
- по объему отраженных в них операций;
- по способу использования;
- по числу учитываемых операций;
- по месту составления;
- по способу заполнения.

Бухгалтерские документы по назначению можно разделить на группы:

- организационно-распорядительные;
- оправдательные (исполнительные);
- комбинированные;
- документы бухгалтерского оформления.

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 приема и т. п. Оправдательные документы составляются в момент совершения операции, отражая ее исполнение, и представляют собой источник первичной учетной информации или первый этап учетного процесса. Информация, содержащаяся в них, заносится в учетные регистры.

Существует целый ряд документов, сочетающих в себе разрешительный и оправдательный характер, такие документы относят к *комбинированным* (платежная ведомость, расходный кассовый ордер).

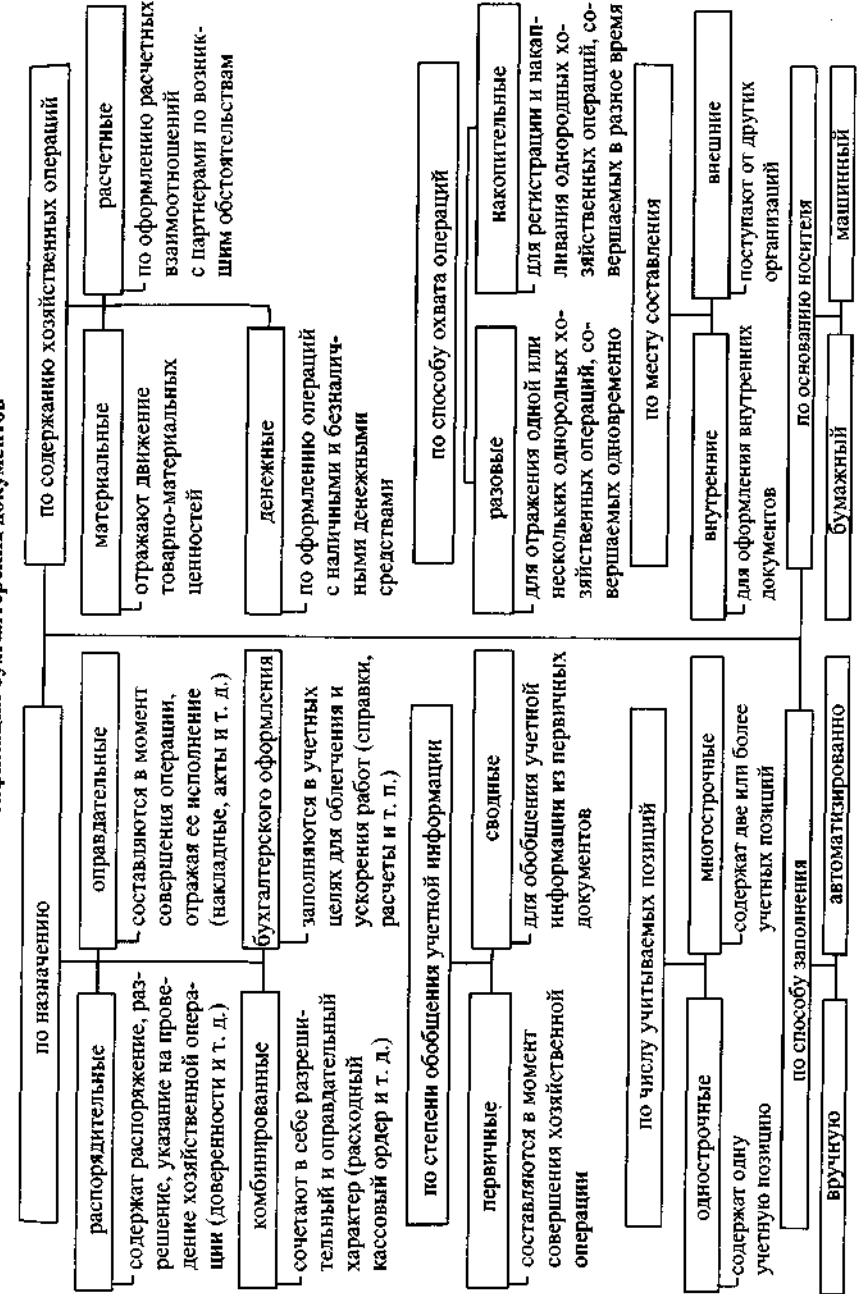
Документы бухгалтерского оформления заполняются бухгалтером для оправдания записей, не имеющих других документальных подтверждений. Это различные расчеты и справки, которые играют вспомогательную роль и составляют для облегчения и ускорения работы бухгалтерии (справка бухгалтерии на сторнирование ошибочно сделанной записи; распределение прибыли предприятия, общепроизводственных, общехозяйственных, внепроизводственных расходов и др.). Информация из таких документов также заносится в учетные регистры.

По степени обобщения учетной информации документы подразделяются на первичные и сводные.

По способу охвата операций документы бывают разовые и накопительные.

Разовые документы служат для отражения одной или нескольких однородных хозяйственных операций, совершаемых одновре-

Классификация бухгалтерских документов



менно. После оформления разовый документ поступает в бухгалтерию и служит основой для отражения в бухгалтерском учете.

Накопительные — служат для регистрации и накапливания однородных хозяйственных операций, совершаемых в разное время. В отличие от сводных документов накопительные представляют собой первичный документ, составляемый постепенно, путем накапливания операций.

По содержанию хозяйственных операций документы подразделяются на материальные, расчетные, денежные. Материальные документы используются для отражения движения товарно-материальных ценностей.

Расчетные документы служат для оформления расчетных взаимоотношений с партнерами.

Денежные документы используют для оформления операций с наличными и безналичными денежными средствами.

По месту составления документы бывают внутренние и внешние.

Внутренние составляются в организации для отражения внутренних операций.

Внешние документы заполняются вне пределов данной организации и поступают в оформленном виде. Например, счета фактуры, выписки банка, товарно-транспортные накладные и др.

По числу учитываемых позиций документы бывают однострочные и многострочные.

По способу заполнения:

- автоматизированно;
- вручную.

По типу носителя:

- бумажный;
- машинный.

2.13.3. Реквизиты документов.

Требования, предъявляемые к заполнению документов

Каждый документ должен полностью отвечать своему назначению, он должен содержать определенные показатели.

Показатели, характеризующие хозяйственную операцию, отраженную в документе, называют реквизитами. Реквизит — от лат. *requisitum* — требуемое, нужное. Реквизиты бывают обязательные и дополнительные.

Первичные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (формы), код формы;
- наименование организации;

- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции;
- дата составления операции;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции, подписи и их расшифровки.

К дополнительным реквизитам могут относиться: адрес, телефон, факс и др.

Документы должны заполняться своевременно, как правило, в момент совершения операции. В документах должны быть заполнены все реквизиты, отражающие достоверные данные. Документы могут заполняться пастой шариковых ручек, химическим карандашом, при помощи пишущих машин или полностью автоматизированным путем. Документ должен быть оформлен четко, без помарок, производить записи в документах простым карандашом не разрешается.

Свободные строки должны быть прочеркнуты. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

В тексте и цифровых данных первичных документов подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

В первичные бухгалтерские документы вносить исправления разрешается (кроме банковских и кассовых). Ошибки в первичных документах, составленных вручную, исправляются корректурным способом: зачеркивается неправильный текст или сумма одной чертой, чтобы можно было прочитать исправленное, и сверху пишется правильный текст или сумма. Исправление ошибки должно быть оговорено надписью «исправлено», поставлена дата исправления, подтверждено подписью лиц, подписывающих документ. Федеральным законом «О бухгалтерском учете» определено, что внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В таком случае должен быть составлен новый документ.

2.13.4. Приемка, проверка и бухгалтерская обработка документов

Поступившие в бухгалтерию документы подвергаются обработке. Для подготовки их к записям в регистры бухгалтерского учета. Основным этапом бухгалтерской обработки документов в организации является проверка поступивших документов по существу, по форме^{Me} арифметически.

При проверке документов по существу необходимо установить^{Ств} Сонность, правильность и целесообразность совершенной хозяйственной операции.

Согласно действующему порядку ведения бухгалтерского учета первичные документы по хозяйственным операциям, противоречащим законодательству и установленному порядку приема, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных ценностей, к исполнению не должны приниматься. В случае поступления таких документов в бухгалтерию главный бухгалтер должен поставить в известность руководителя организации о незаконности конкретной хозяйственной операции. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером при осуществлении отдельных хозяйственных операций первичные документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, на которого в связи с этим возлагается вся полнота ответственности за последствия таких операций и включения данных о них в бухгалтерский учет и отчетность.

Документы, прилагаемые к приходным и расходным кассовым ордерам, подлежат обязательному гашению штампом или подписью от руки «получено» или «оплачено» с указанием даты.

Проверка документов по существу является продолжением предварительного контроля, который предшествует совершению операции. Предварительный контроль осуществляет бухгалтерия, он важен, так как большинство документов составляют материально ответственные лица, а не работники бухгалтерии.

Проверка **по форме** позволяет убедиться, что документ составлен на бланке соответствующей формы, все реквизиты отражены.

Арифметическая проверка сводится к проверке правильности арифметических вычислений и подсчетов, таксировки документов.

После проверки бухгалтер обрабатывает документы, т. е. разносит по счетам суммы совершенных хозяйственных операций.

2.13.5. Понятие документооборота

Документооборот — движение документов в организации от их создания или получения от других организаций до принятия к учету, обработки и передачи в архив.

Документооборот, организованный по графику:

- позволяет ускорить прохождение каждым первичным документом весь путь — от оформления и проверки до обработки;
- способствует равномерному распределению учетной работы в течение всего рабочего времени;
- способствует усилению контрольных функций бухгалтерского учета;
- повышает эффективность всей учетной работы организации

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер.

На начальном этапе по составлению графика документооборота устанавливается:

- перечень первичных документов, применяемых в организации;
- кто из работников имеет право подписывать данные документы и несет ответственность за правильность их оформления и своевременность представления в бухгалтерию (утверждается руководителем организации);
- порядок движения каждого документа между отделами организации и крайний срок представления документов бухгалтерии;
- график движения внутри бухгалтерии, позволяющий своевременно организовать начисление налогов и составление бухгалтерской отчетности.

График документооборота должен быть оформлен в виде схемы или перечня работ каждым подразделением организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ и утверждается приказом руководителя.



2.13.6. Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов

Все документы после окончательной бухгалтерской обработки подшиваются в папки и передают на хранение в текущий архив, где обеспечивается их сохранность и удобство хранения. Для быстрого поиска необходимого документа формируется номенклатура дел. Каждый полученный документ подшивается в папку-дело. Все папки, находящиеся в бухгалтерии, образуют номенклатуру дел бухгалтерии. Номер дела состоит из двух частей: присвоенного подразделению номера и номера по порядку в бухгалтерии. Графа «количество дел в папке» заполняется в конце года.

Дела из архива выдаются по письменному распоряжению главного бухгалтера. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» уста-

навливает, что изъятие документов из архива может производиться только органами дознания, налоговыми инспекциями на основании их постановлений. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу предприятия.

Организации должны обеспечить хранение первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в течение сроков, устанавливаемых согласно правилам организации государственного архива, но не менее 5 лет.

2.13.7. Инвентаризация ценностей, ее виды и порядок проведения

Инвентаризация является одним из элементов метода бухгалтерского учета.

Она является эффективным методом контроля за сохранностью имущества организации, соблюдением финансовой дисциплины, правильностью отражения операций на счетах бухгалтерского учета, своевременным обнаружением и исправлением расхождений между фактическими данными, полученными в результате проведения инвентаризации.

Правила проведения инвентаризации определены Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

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

Обязательные инвентаризации проводятся:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годового отчета;
- при смене материально-ответственных лиц;
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий;
- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса;
- при коллективной (бригадной) материальной ответственности при смене руководителя коллектива (бригады).

Целями инвентаризации является:

- проверка правильности данных текущего учета и выявления допущенных ошибок;
- отражение неучтенных хозяйственных и финансовых операций;
- контроль сохранности имущества;
- проверка условий и порядка хранения имущества;
- проверка соблюдения принципа материальной ответственности;
- проверка отражения всех хозяйственных операций в документах и бухгалтерском учете.

Инвентаризация бывает:

- 1) по объему — полная и частичная;
- 2) по методу проведения — выборочная и сплошная;
- 3) по назначению — плановая, внеплановая, повторная, контрольная.

Полная инвентаризация проводится перед составлением годового отчета, при аудиторской проверке и охватывает все материальные ценности, денежные средства и расчетные отношения.

Частичная инвентаризация охватывает часть средств организации, например инвентаризация незавершенного производства.

При **выборочной инвентаризации** у конкретного материально ответственного лица проверяют на выбор отдельные ценности. Выборочная инвентаризация проводится в организациях с большой номенклатурой ценностей.

Сплошная инвентаризация проводится одновременно во всех структурных подразделениях организации.

Плановая инвентаризация проводится по графику в указанные сроки, утвержденные руководителем, причем сроки проведения ее не подлежат оглашению.

Повторная инвентаризация проводится, если возникли сомнения в достоверности, объективности, качестве проведенной инвентаризации.

Контрольная проверка может проводиться после окончания инвентаризации до открытия склада с участием членов комиссии и материально ответственных лиц.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, состав которой утверждает руководитель организации.

В состав комиссии включаются представители администрации, работники бухгалтерской службы и другие специалисты. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссией надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы. Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам 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 в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссии имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

Если при инвентаризации имущества выявлены отклонения от учетных цен, бухгалтерия составляет сличительные ведомости. В них отражаются результаты инвентаризации, т. е. расхождения между данными бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, когда была закончена инвентаризация.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

— основные средства, материальные ценности, денежные средства, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходовыванию и зачислению соответственно на финансовые результаты организации с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц:

Д-т 01, 10, 41, 43 К-т 91.

На сумму недостачи, выявленной при инвентаризации делают запись:

Д-т 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т 10, 41, 43, 50.

Недостача ценностей в пределах норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя организации на затраты (расходы на продажу) организации:

Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 94.

Остальную сумму недостачи списывают на виновное лицо по текущей рыночной стоимости:

а) Д-т 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

К-т 94 — по фактической себестоимости;

б) Д-т 73/2 К-т 98/4 — на разницу между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам.

Погашение задолженности:

а) внесена в кассу (удержана из зарплаты) сумма недостачи виновным лицом:

Д-т 50 (70) К-т 73/2;

б) Д-т 98/4 К-т 91 — на разницу между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаче;

в) Д-т 94 К-т 68 — восстановление суммы НДС со стоимости недостающих активов;

г) Д-т 73/2 К-т 94 — отнесение суммы НДС на виновное лицо.

Если виновное лицо по недостаче не установлено, то ее списывают на финансовые результаты (прочие расходы):

Д-т 91 К-т 94.

Вопросы для самоконтроля

1. Что является предметом бухгалтерского учета?
2. Что является методом бухгалтерского учета?
3. Перечислите элементы метода бухгалтерского учета.
4. На какие группы делятся хозяйственные средства организаций?
5. На какие группы подразделяются хозяйственные средства по составу и размещению?
6. На какие группы подразделяются хозяйственные средства по источникам образования и целевому назначению?
7. Что относится к собственным средствам?
8. Что такое бухгалтерский баланс?
9. Что понимается под активом и пассивом баланса?

10. Что понимается под статьей баланса?
11. Какие типы изменений происходят в балансе под влиянием хозяйственных операций?
12. Что такое счета бухгалтерского учета?
13. Строение активного счета.
14. Строение пассивного счета.
15. Для чего предназначены аналитические счета?
16. Что такое субсчета?
17. Для чего предназначены забалансовые счета?
18. Какие бывают виды оборотных ведомостей?
19. Какие парные равенства должны быть в оборотной ведомости по синтетическим счетам?
20. Что называют бухгалтерской проводкой?
21. Как классифицируются счета по экономическому содержанию?
22. Как классифицируются счета по назначению и структуре?
23. Для чего предназначен План счетов?
24. Что представляет собой документация?
25. Как классифицируют бухгалтерские документы?

Тест

1. Наличие и движение имущества, источники его формирования и использования являются:
 - а) предметом бухгалтерского учета;
 - б) методом бухгалтерского учета;
 - в) хозяйственной операцией.
2. Способ проверки соответствия фактического наличия хозяйственных средств в натуре данным учета — это:
 - а) документация;
 - б) калькуляция;
 - в) инвентаризация.
3. Хозяйственные средства по составу и размещению классифицируются на:
 - а) внеоборотные активы и оборотные средства;
 - б) денежные средства и оборотные средства;
 - в) нематериальные активы и оборудование к установке.
4. Задолженность различных организаций или отдельных лиц данной организации:
 - а) кредиторская;
 - б) бухгалтерская;
 - в) дебиторская.
5. Баланс является документом:

- а) учетным;
 - б) отчетным;
 - в) плановым.
6. Итог актива баланса должен:
 - а) быть меньше пассива;
 - б) не должен равняться итогу пассива баланса;
 - в) равняться итогу пассива баланса.
 7. Баланс показывает:
 - а) состояние хозяйственных средств и их источники на определенную дату;
 - б) последовательность выполнения хозяйственных операций в течение отчетного периода;
 - в) количественный состав средств организации.
 8. К какому типу балансовых изменений относится хозяйственная операция: «Возвращена в кассу неиспользованная подотчетная сумма»:
 - а) I тип;
 - б) III тип;
 - в) IV тип.
 9. Счет, предназначенный для учета хозяйственных средств:
 - а) активный;
 - б) пассивный;
 - в) активно-пассивный.
 10. Запись на счетах бухгалтерского учета производится на основании:
 - а) документов;
 - б) устного разъяснения;
 - в) приказа руководителя.
 11. Синтетический учет ведется на:
 - а) синтетических счетах;
 - б) синтетических и аналитических счетах одновременно;
 - в) субсчетах.
 12. Аналитические счета используются для:
 - а) получения информации о рынке, банках, товарах;
 - б) получения подробных данных об объектах бухгалтерского Учета;
 - в) получения обобщенных данных об объектах бухгалтерского Учета.
 13. Оборотная ведомость является способом обобщения:
 - а) бухгалтерской документации;
 - б) показателей счетов;
 - в) бухгалтерских проводок.

72 • Раздел I. Основы бухгалтерского учета

14. Основные счета:
- инвентарные и денежные;
 - фондовые и денежные;
 - а + б.
15. Относительно аналитических счетов оборотная ведомость составляется:
- по всем аналитическим счетам;
 - по каждой группе аналитических счетов;
 - по одному аналитическому счету.
16. Документ — это:
- основные реквизиты;
 - показатель, характеризующий хозяйственную операцию;
 - письменное доказательство, подтверждающее факт совершения хозяйственной операции, право на его совершение.
17. Документация — это:
- измеритель хозяйственной операции;
 - способ бухгалтерского наблюдения за хозяйственной деятельностью организации;
 - основа информационной системы организации.
18. Бухгалтерской обработкой документов в организации является проверка поступивших документов:
- по назначению, по форме;
 - по составу, по существу;
 - по форме, по существу, арифметически.
19. Ответственным за организацию документооборота является:
- главный бухгалтер;
 - руководитель предприятия;
 - инспектор по кадрам.
20. Качество инвентаризации и сроки проведения инвентаризации определяются:
- руководителем организации;
 - вышестоящей организацией;
 - главным бухгалтером.
21. По методу проведения инвентаризации подразделяются на:
- плановые;
 - повторные;
 - сплошные.
22. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии:
- материально ответственного лица;
 - представителя вышестоящей организации;
 - санитарного врача.

23. Суммы излишков материалов, выявленные в результате инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете:

- Д-т10К-т91;
- Д-тЮК-т99;
- Д-тЮК-т73/2.

Ответы на тест

1) а; 2) в; 3) а; 4) в; 5) б; 6) б; 7) а; 8) а; 9) а; 10) а; 11) а; 12) б; 13) б; 14) в; 15) в; 16) в; 17) б; 18) в; 19) а; 20) а; 21) в; 22) а; 23) а.

Глава 3

УЧЕТ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ПРОЦЕССОВ

3.1. Учет процесса снабжения

Процесс снабжения — совокупность операций по обеспечению предприятия предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления хозяйственной деятельности.

Основными задачами учета процесса снабжения (заготовления) являются:

- 1) выявление всех затрат по заготовлению средств и предметов труда;
- 2) определение их фактической себестоимости;
- 3) выявление результатов снабженческой деятельности.

Учет процесса снабжения рассмотрим на примере учета приобретения предметов труда. Приобретая материальные ценности, предприятие уплачивает поставщику их стоимость по оптовым ценам, т. е. таким ценам, по которым одно предприятие продает продукцию другому предприятию или государству. Предприятие несет также расходы, связанные с транспортировкой и погрузочно-разгрузочными работами (транспортно-заготовительные расходы — ТЗР).

Оптовая цена на товарно-материальные ценности вместе с транспортно-заготовительными расходами составляет фактическую заготовительную себестоимость предметов труда.

В бухгалтерском учете операции по заготовлению учитывают на синтетических счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материалов», 16 «Отклонения в стоимости материалов».

К счету 10 «Материалы» открываются субсчета: 1 «Сырье и материалы», 2 «Покупные полуфабрикаты», 3 «Топливо», 4 «Тара и тарные материалы», 5 «Прочие материалы» и т. д.

Определять (калькулировать) фактическую себестоимость каждого предмета труда практически не представляется возможным. Во избежание трудоемкой работы текущий бухгалтерский учет заготовленных предметов труда ведется по твердым учетным ценам. В качестве такой цены могут выступать оптовые цены поставщика, плановая себестоимость, договорные цены.

На счетах бухгалтерского учета процесс заготовления предметов труда может осуществляться одним из двух способов.

При первом способе на счете 10 «Материалы» отражается оптовая цена приобретенных ценностей. Транспортно-заготовительные расходы учитываются на субсчете «Транспортно-заготовительные расходы», открываемом к счету 10 «Материалы».

Таким образом, в дебете счета «Материалы» отражается стоимость приобретенных материалов по оптовым ценам (Д-т сч. 10 «Материалы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»), а на субсчете «ТЗР» собираются транспортно-заготовительные расходы: провозная плата (Д-т сч. 10 «Материалы», субсчет ТЗР, К-т сч. 51 «Расчетный счет»), погрузочно-разгрузочные расходы (Д-т сч. 10 «Материалы», субсчет ТЗР, К-т сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами») и т. д.

Фактическая себестоимость предметов труда будет складываться из суммы оборотов по дебету счета 10 «Материалы» и субсчета «ТЗР».

Предметы труда отпускаются в цех для изготовления продукции, работ и услуг, что отражается записью по дебету счетов затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы») и кредиту счета 10 «Материалы». Одновременно рассчитывается сумма ТЗР, подлежащая списанию на счета затрат. Расчет осуществляется в два этапа.

Первый этап — определение процента ТЗР.

$$\text{ТЗР, \%} = \frac{\text{Сн субсчета ТЗР} + \text{Обд субсчета ТЗР}}{\text{Сн сч. «Материалы»} + \text{Обд сч. «Материалы»}} \times 100.$$

Второй этап — расчет суммы ТЗР.

$$\text{Сумма ТЗР} = \frac{\% \text{ ТЗР} \times \text{стоимость потребленных материалов}}{100}.$$

Пример

1. Остатки на счете 10 «Материалы» на 01.01.200_г.

Таблица 1

№п/п	Наименование счетов, субсчетов	Сумма, руб.	
		Д-т	К-т
Г	Материалы: оптовая цена	25 000	

Окончание табл. 1

№ п/п	Наименование счетов, субсчетов	Сумма, руб.	
		Д-т	К-т
	транспортно-заготовительные расходы	600	

2. Операции по приобретению материалов за _____ месяц 200_г.

Таблица 2

№ п/п	Содержание хозяйственных счетов	Сумма, руб.	Д-т	К-т
1	Акцептован счет поставщика за поступившие от него материалы: оптовые цены	80 000	10	60
2	Акцептован счет транспортной организации за доставку материалов	6450	10/тзр	60
3	Оплачены подотчетным лицом расходы по разгрузке материалов	2500	10/тзр	71
4	Оплачены счета поставщиков за поступившие материалы	86 450	60	51
5	Отпущены материалы по оптовым ценам:			
	изготовление продукции	48 000	20	10
	общепроизводственные нужды	10 000	25	10
	общехозяйственные нужды	5000	26	10
6	Списываются ТЗР, относящиеся к израсходованным материалам на:			
	основное производство	4368	20	10/ТЗР
	общепроизводственные расходы	910	25	10/ТЗР
	общехозяйственные расходы	455	26	10/ТЗР

Для определения сумм ТЗР, подлежащих списанию на расходы, рассчитывают средний процент ТЗР:

$$\text{ср \% ТЗР} = \frac{600 + 8950}{25\ 000 + 80\ 000} \times 100\% = 9,1\%$$

Полученный процент умножают на стоимость израсходованных материалов на:

основное производство: $48\ 000 \times 9,1\% = 4368$ руб.;

общепроизводственные расходы: $10\ 000 \times 9,1\% = 910$ руб.;

общехозяйственные расходы: $5000 \times 9,1\% = 455$ руб.

Найденные суммы спишем с субсчета ТЗР на соответствующие счета затрат, в результате чего материалы, использованные в про-

изводстве, будут отражены по фактической заготовительной себестоимости.

При *втором способе* на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» собираются все затраты по приобретению предметов труда, а на счете 10 «Материалы» отражается их учетная цена. Разница между фактической себестоимостью приобретенных ценностей и их учетной ценой собирается на счете 16 «Отклонения в стоимости материалов».

В дебете счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» собираются фактические расходы по приобретению предметов труда. С кредита счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в дебет счета 10 «Материалы» списывается стоимость поступивших на склад предприятия материалов по учетной цене. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» показывает отклонение фактической себестоимости материалов от их учетной оценки, которое списывается на счет 16 «Отклонения в стоимости материалов» двумя способами.

При превышении фактической себестоимости над учетной ценой делается запись по дебету счета 16 «Отклонения» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». При превышении учетной (твердой) оценки над фактической заготовительной себестоимостью по счетам делается такая же запись, но способом «красного сторно» (сумма превышения твердой оценки вычитается).

3.2. Учет процесса производства

В условиях рыночной экономики себестоимость продукции, работ и услуг — важнейший показатель деятельности любого предприятия.

Себестоимость продукции, работ и услуг складывается в ходе осуществления процесса производства. Основными задачами учета процесса производства являются:

- учет объема производства и ассортимента продукции;
- учет фактических затрат на производство продукции, работ и Услуг;
- калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции, работ и услуг.

Учет процесса производства предполагает:

- отдельный учет затрат по видам производств;
- — деление всех затрат на прямые и косвенные.

К *основному производству* относят цеха, выпускающие продукцию по профилю предприятия. Под *вспомогательными* понимают цеха, занятые обслуживанием основных цехов с целью создания благоприятных условий для их работы. Поэтому затраты на производство учитываются на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

В аналитическом учете затраты, собираемые на этих счетах, подразделяются по цехам, стадиям обработки, заказам.

В течение отчетного периода на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» собираются прямые затраты, непосредственно связанные с изготовлением конкретных видов продукции, осуществлением работ и услуг.

Косвенные расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением, в течение отчетного периода учитываются на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

В дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы» собираются затраты на содержание, амортизацию и текущий ремонт производственного оборудования, цехового транспорта, рабочих мест, амортизацию и затраты на восстановление инструментов и приспособлений. На этом же счете учитываются расходы, связанные с управлением цехом, затраты по содержанию цехового персонала, основная и дополнительная заработная плата, отчисления на социальное страхование, амортизацию и расходы по содержанию и текущему ремонту зданий, сооружений, инвентаря цехового назначения, расходы по испытаниям, оплате труда и т. д.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» служит для текущего учета и контроля за исполнением сметы этих расходов. Обычно к ним относятся расходы: по содержанию общезаводского персонала, зданий, сооружений, помещений и инвентаря общехозяйственного назначения, военизированной, пожарной и сторожевой охраны, расходы по производственной практике, подготовке кадров, конторские, типографские и т. д.

Собранные в течение отчетного периода расходы по счетам 26 «Общехозяйственные расходы» и 25 «Общепроизводственные расходы» после распределения по объектам учета списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Таким образом, на калькуляционных счетах в конце месяца будут учтены все затраты на производство продукции, работ и услуг.

Выпущенная из производства продукция (работы и услуги) сдается на склад; в бухгалтерском учете отражается записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

В течение отчетного периода эта запись осуществляется в твердой оценке, поскольку фактическая себестоимость готовой продукции исчисляется в конце отчетного периода. Учетная оценка может отличаться от фактической себестоимости. Поэтому в конце отчетного периода ее следует довести до уровня фактической. Здесь возможны следующие записи.

1. *Фактическая производственная себестоимость выше учетной.* В этом случае в конце месяца на сумму разницы делается дополнительная запись:

Д-т сч. 43 «Готовая продукция»

К-т сч. 20 «Основное производство».

2. *Фактическая производственная себестоимость ниже учетной.* В конце месяца делается такая же запись по счетам, а сумма отражается «красным сторно».

Строение счета 20 «Основное производство»

Д-т	К-т
Сн — стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода	Об _к — фактическая производственная себестоимость выпущенной готовой продукции
Об _д — затраты на производство	Ск + Об _д - Сн
Ск — стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода	

Фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции = Стоимость незавершенного производства на начало месяца + Затраты на производство — Стоимость незавершенного производства на конец месяца.

3.3. Учет процесса реализации (продажи)

В процессе реализации происходит превращение продуктов труда в денежные средства. При этом реализуется созданный в процессе производства прибавочный продукт.

Основными задачами учета процесса реализации являются:

— определение полного объема реализации в количественном и стоимостном выражении;

— выявление финансовых результатов от реализации продукции.

На стадии реализации складывается полная себестоимость продукции, которая отличается от производственной себестоимости на сумму внепроизводственных расходов.

Разница между оптовой ценой продукции и ее фактической себестоимостью есть результат реализации продукции, работ и услуг.

Расходы по реализации продукции называются *вне-производственными расходами*. Для учета этих расходов ведется синтетический счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета собираются:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы на транспортировку продукции;
- комиссионные сборы — отчисления, уплачиваемые сбытовым организациям (посредникам) в соответствии с установленными нормами и договорами;
- прочие расходы по сбыту.

При этом кредитуются счета 51 «Расчетные счета», 50 «Касса» и другие на сумму произведенных расходов.

Порядок учета расходов на продажу можно представить следующим образом.

В течение отчетного периода по дебету счета 44 «Расходы на продажу» собираются расходы по отгрузке продукции. С кредита счета 44 «Расходы на продажу» списываются затраты, относящиеся к реализованной продукции.

Дебетовое сальдо по счету 44 «Расходы на продажу» показывает сумму затрат на упаковку и транспортировку продукции, отгруженной, но не реализованной в данном месяце.

Учет процесса реализации осуществляется на операционно-результативном счете 90 «Продажи».

В бухгалтерском учете процесс реализации отражается проводками:

1. Отгружена покупателю продукция, списывается ее фактическая себестоимость:

Д-т90К-т43.

2. Поступили платежи от покупателя (выручка):

Д-т51К-т90.

3. Списаны расходы на продажу:

Д-т90К-т44.

4. Начислен НДС на реализованную продукцию:

Д-т90К-т68.

5. Определен и списан результат от реализации:

Д-т 90 К-т 99 — прибыль

Д-т 99 К-т 90 — убыток.

На счете 90 «Продажи» определяется результат от реализации продукции. По дебету счета отражается полная фактическая себестоимость реализованной продукции, а по кредиту — отпускная

стоимость реализованной продукции. Сальдо по дебету счета показывает убыток от реализации, сальдо по кредиту счета — прибыль от реализации. Ежемесячно счет закрывается, результат от реализации продукции, работ и услуг списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой:

Д-т 90 К-т 99 — прибыль

Д-т 99 К-т 90 — убыток.

Предприятия и организации могут являться плательщиками налога на добавленную стоимость (НДС). НДС — часть чистого дохода общества, поступающая в государственный бюджет в виде установленных отчислений. Все расчеты предприятия с государством по НДС за проданную продукцию отражаются на пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Начисленные суммы налога на добавленную стоимость отражаются проводкой: кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебет счета 90 «Продажи», а перечисление налога в бюджет — дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредит счета 51 «Расчетные счета».

Вопросы для самоконтроля

1. Что представляет собой процесс снабжения?
2. На каких счетах учитывают операции процесса снабжения?
3. Что представляет собой процесс производства?
4. На каких счетах учитывают операции производства?
5. Что представляет собой процесс реализации (продажи)?
6. Какие счета используют для учета процесса реализации?
7. Как определяется финансовый результат от реализации?

Глава 4

ТЕХНИКА И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

4.1. Учетные регистры

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

После приемки информация с первичного документа переносится в учетные регистры, а на самом документе делается специальная отметка, исключающая возможность ее повторного использования.

Совокупность средств (вручную или с использованием средств автоматизации) и приемов, с помощью которых осуществляется регистрация учетной информации (сведений из первичных документов), понимается под термином «техника бухгалтерского учета».

Для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, составляются сводные учетные документы — *учетные регистры*, которые в зависимости от степени автоматизации могут составляться на бумажных и машинных носителях информации (в электронном виде). Учетные регистры применяются для отражения информации на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Документы, служащие основанием для записей в регистрах бухгалтерского учета, должны представляться в бухгалтерию в сроки, установленные графиком документооборота.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

По **внешнему виду** учетные регистры подразделяются на:

- книги;
- карточки;
- свободные листы;
- машинные носители (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 (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. Как пример применения учетных регистров в виде книг можно привести: Главную книгу — регистр синтетического учета; книгу остатков материалов на складах — регистр аналитического учета, необходимый 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. Они предназначены для синтетического и аналитического учета и выполняют роль комбинированных регистров. К ним относятся: журналы-ордера, ведомости, машинограммы. Они удобны в использовании, так как позволяют более рационально распределить обязанности между работниками учета. Это самый распространенный вид учетных регистров.

По **характеру регистрации** записей учетные регистры классифицируются на:

- хронологические (регистрационный журнал);
- систематические (Главная книга);
- комбинированные (журналы-ордера).

Регистрация хозяйственных операций в учетных регистрах в хронологическом порядке — это регистрация в порядке их совершения по датам. Для хронологической записи предназначен регистрационный журнал, который применяется при мемориально-ордерной форме учета. В этом журнале 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 определенной системе на счетах бухгалтерского учета. При этом происходит необходимая группировка хозяйственных операций по определенным экономическим признакам. Примером может служить запись в Главной Книге.

84 • Раздел I. Основы бухгалтерского учета

При комбинированной регистрации хозяйственных операций сочетается использование хронологических и систематических записей.

По степени детализации информации (по содержанию), содержащейся в учетных регистрах, они могут быть:

- синтетическими — для отражения хозяйственных средств, их источников и хозяйственных процессов;
- аналитическими (карточки аналитического учета).

По **форме** учетные регистры могут быть:

- двусторонними — запись хозяйственной операции отражается по дебету и кредиту соответствующих счетов;
- односторонними — хозяйственная операция может быть отражена либо по дебету счета, либо по кредиту счета;
- линейными — запись хозяйственной операции по дебету и кредиту счета отражается по одной строке. В качестве примера можно привести запись в книге «Журнал-Главная». В этой книге каждый мемориальный ордер записывается одной строкой, в которой показываются сумма по ордеру и сумма по дебету и кредиту соответствующих счетов. Линейная запись является менее совершенной по сравнению с шахматной записью;

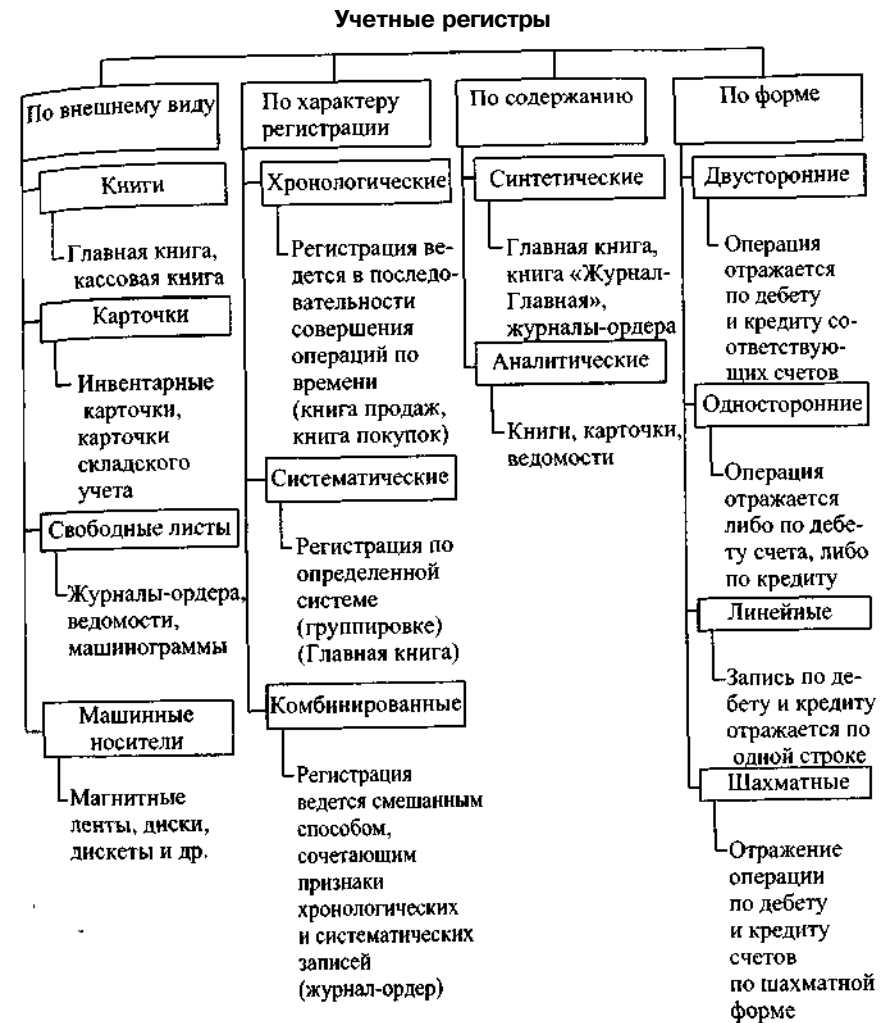
— шахматными — запись хозяйственной операции, при которой сумма, записанная один раз, будет отражена по дебету и кредиту соответствующих счетов. Это достигается путем построения учетных регистров по шахматному принципу. Шахматная запись широко применяется при журнально-ордерной форме учета. Она сокращает количество записей и дает возможность видеть оба корреспондентских счета по данной хозяйственной операции. В этом отношении шахматная запись имеет преимущества перед линейной записью.

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

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 обоснова-



но и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, — государственной тайной.

Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую и государственную тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

4.2. Способы исправления ошибок в учетных регистрах

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

— корректурный способ — ошибочно сделанная запись (неправильная сумма или текст) аккуратно зачеркивается тонкой чертой так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, над зачеркнутым делается запись исправленного текста и суммы. Одновременно здесь же, на полях, против соответствующей строки за подписью главного бухгалтера делается оговорка «Исправлено» с указанием даты. Этот метод применяется, когда ошибка сделана в одном из регистров и обнаружена до подсчета итоговых сумм;

— способ дополнительной проводки — дополнительная проводка составляется, если фактически разнесенная в учетные регистры сумма меньше правильной. При этом оформляется бухгалтерская справка с указанием на то, какая ошибка исправляется и где искать первичный документ, который является основанием. При мемориально-ордерной форме учета для дополнительных проводок составляется мемориальный ордер. Этот способ применяется в том случае, когда ошибка повторяется в нескольких учетных регистрах или выявлена после подсчета итогов;

— способ «красное сторно» — в случае, если операция записана в большей сумме, чем следовало, или по счетам разнесена ошибочная бухгалтерская запись, при подсчете итогов излишне записанная сумма сторнируется, т. е. записывается красными чернилами либо выделяется прямоугольником, а затем делают правильную запись. Исправления способом «красное сторно» оформляются бухгалтерской справкой, в которой делается ссылка на номер и дату исправляемого документа, обоснование внесения исправления;

— способ 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 с указанием даты обнаружения ошибочных данных путем обязательного оформления измененных документов, сторнирующих проводок.

Без оформления документального подтверждения любые исправления непосредственно в электронных базах данных не допускаются.

4.3. Формы бухгалтерского учета

Сочетание различных учетных регистров и технических средств образуют разные формы бухгалтерского учета. Они 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.

Технология обработки учетных данных и система применяемых регистров зависят от форм и методов бухгалтерского учета, которые формирует главный бухгалтер. Применяемая технология обработки первичной учетной информации должна помогать своевременно предоставлять отчетность, а также помогать оперативно получать информацию и формировать данные для управленческого учета. Именно система применяемых регистров позволяет наиболее оперативно переходить от данных бухгалтерского учета к управленческому учету.

Вопрос о форме бухгалтерского учета является одним из важнейших в технике учета, так как от применения наиболее рациональной формы учета зависит возможность его упрощения и удешевления, применения вычислительной техники и особенно компьютеров.

Форма бухгалтерского учета выбирается предприятием самостоятельно исходя из объема получаемой информации, степени подготовленности бухгалтеров и ряда других факторов. В течение отчетного периода принятая форма учета не должна меняться.

На предприятиях находят применение следующие формы бухгалтерского учета:

- Журнал-Главная;
- мемориально-ордерная (с использованием мемориальных ордеров и регистров аналитического учета);
- журнально-ордерная (с использованием журналов-ордеров, вспомогательных ведомостей, накопительных таблиц, регистров аналитического учета, Главной книги);

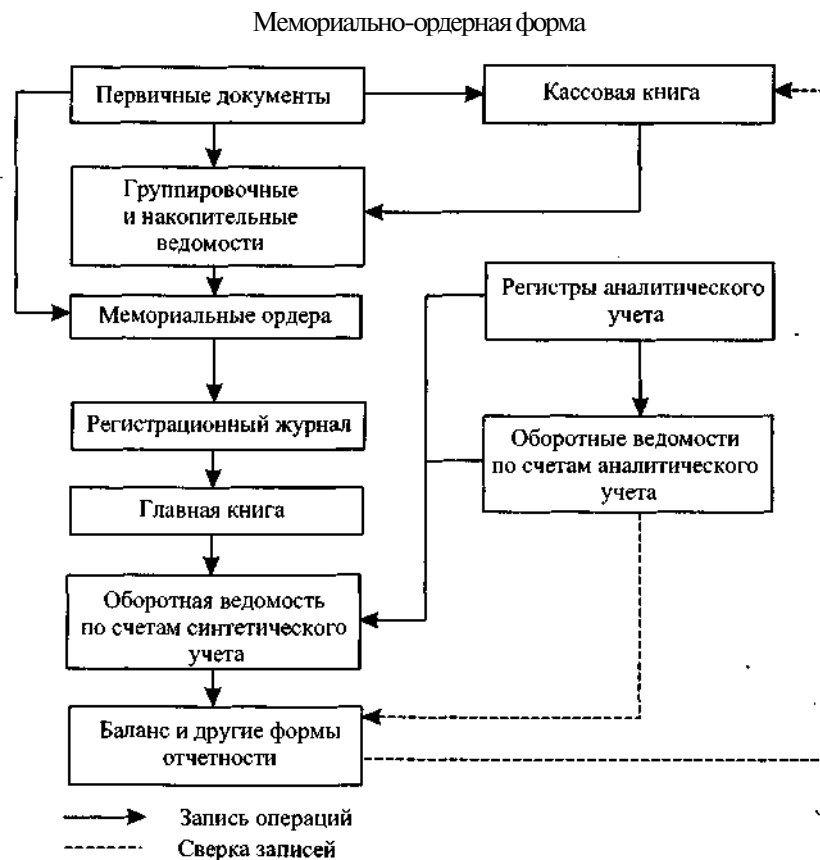
- упрощенная для малых предприятий;
- автоматизированная (компьютеризированное ведение учета).

4.4. Мемориально-ордерная форма учета

Мемориально-ордерная форма учета возникла на базе контрольно-шахматной формы и сыграла положительную роль на небольших предприятиях.

Сущность этой формы состоит в том, что однородные документы группируют в накопительных ведомостях, на их основании составляют мемориальные ордера, в которых проставляют корреспонденцию счетов.

Мемориальные ордера регистрируют в журнале, что обеспечивает контроль за их сохранностью и позволяет получить контрольную сумму оборотов (дебетового и кредитового) по всем счетам. Мемори-



альным ордерам присваивается 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.

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

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

Таблица 1

Главная книга. Счет № _____

Дата	№ мемориального ордера	С кредита счетов	Итого по дебету	Дата	№ мемориального ордера	В дебет счетов	Итого по кредиту

По данным счетов Главной книги составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета, где определяются 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.

Недостатки мемориально-ордерной формы счета:

- многократность записей — каждую хозяйственную операцию записывают в различные учетные регистры много раз;
- отрыв аналитического учета от синтетического;
- сложность приемов выявления ошибочных записей;
- отсутствуют предпосылки для машинной обработки информации.

4.5. Форма учета «Журнал-Главная»

Форма бухгалтерского учета «Журнал-Главная» является разновидностью мемориально-ордерной формы счетоводства и используется в бюджетных организациях и на небольших предприятиях с простым процессом производства (работ, услуг), имеющих имущество.

Таблица 1

Форма учетного регистра «Журнал-Главная»

Число, месяц	№ мемориального ордера	Документ и содержание операции	Сумма по ордеру	Обороты по синтетическим счетам				
				Счет		Счет		и т. д.
				Д-т	К-т	Д-т	К-т	
01.01								
и т. д.								

В основе формы учета «Журнал-Главная» лежат мемориальные ордера, которые ежемесячно в хронологическом порядке записываются в регистре синтетического учета, который принято называть «Журнал-Главная». В эту книгу первоначально вносят остатки по счетам на начало отчетного периода, затем все операции по документам с разбивкой по дебету и кредиту корреспондирующих счетов, после чего определяются оборот и остатки по счетам на конец отчетного периода. При этом производится проверка правильности записи: сумма оборота за месяц по дебету всех счетов должна быть равна сумме оборотов за месяц по кредиту всех счетов.

По данным остатков на счетах составляется заключительный баланс.

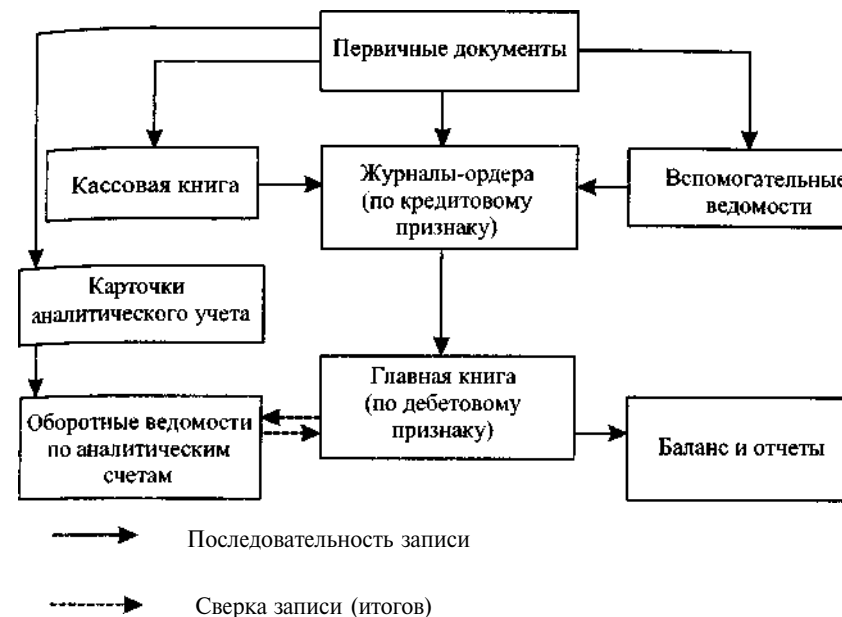
4.6. Журнально-ордерная форма учета

Журнально-ордерная система возникла в 50-е гг. прошлого столетия как наиболее прогрессивная в условиях ручного способа ведения бухгалтерского учета и средств малой вычислительной техники.

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, требующихся 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, требующимися для составления периодической и годовой отчетности;

Схема журнально-ордерной формы учета



телями, требующимися для составления периодической и годовой отчетности;

- применение месячных журналов-ордеров.

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

Накапливание и систематизация данных первичных документов производятся 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.

Хронологическая и систематическая запись хозяйственных операций осуществляется одновременно как единый рабочий процесс. Журнал хронологической регистрации хозяйственных оборотов не ведется.

В журнально-ордерной форме счетоводства применяются, как правило, два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости. Основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости при-

меняются обычно в тех случаях, когда более подробные (аналитические) показатели по счетам сложно записать непосредственно в журналы-ордера. В этих случаях группировка данных первичных документов осуществляется предварительно в ведомостях, из которых итоги переносятся в журналы-ордера.

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

Таблица 3

Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 «Касса» в дебет счетов

№ строки	Дата кассового отчета (или за какие числа)	51	70	71	76	ит.д.	Итого
Итого							

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

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

Обобщающий учет по результатам журналов-ордеров ведется в Главной книге, в которой выводятся 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.

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

Дебетовый оборот на счет Главной книги учитывается развернуто в корреспонденции с конкретными счетами.

В счете Главной книги дебетовый оборот собирается по мере разности данных из разных журналов-ордеров. При завершении разно-

Главная книга. Счет №

Месяц	Обороты по дебету		Оборот по кредиту	Сальдо	
	с кредита сч. № журнала-ордера №	Итого по дебету		Д-т	К-т

ски оборотов из журналов-ордеров на счета Главной книги производится подсчет итогов по дебету каждого счета и определение сальдо на конец месяца и составление баланса.

Таким образом, журнально-ордерная форма учета обеспечивает более 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 ориентация журнально-ордерной формы 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 автоматизация работ. Это создает условия для перехода от журнально-ордерной к более прогрессивным формам учета, получившим название автоматизированных.

4.7. Упрощенная форма бухгалтерского учета

Упрощенная форма бухгалтерского учета применяется только субъектами малого предпринимательства.

Это форма учета может вестись двумя способами:

- по простой форме учета (без использования регистров бухгалтерского учета);
- форме бухгалтерского учета с использованием регистров бухгалтерского учета имущества малого предприятия.

Простую форму учета применяют малые предприятия, совершающие не более 30 хозяйственных операций в месяц и не осуществляющие производства продукции, работ, связанных с большими затратами материальных ресурсов.

При этой форме учет всех операций ведется путем их регистрации в Книге учета фактов хозяйственной деятельности (ф. № К-1).

Наряду с этой книгой для учета расчетов по оплате труда с работниками по налогу на доходы физических лиц малое предприятие должно вести ведомость учета заработной платы по форме № В-8.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности является регистром аналитического и синтетического учета. Это комбинированный регистр бухгалтерского учета, содержащий все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяющий вести учет хозяйственных операций на каждом из них.

Другой способ учета применяется, если предприятие осуществляет производство продукции.

Малое предприятие в этом случае может применять учетные регистры:

- Книга учета фактов хозяйственной деятельности (ф. № К-1);
- ведомости учета (ф. № В-1 — В-9).

Каждая ведомость применяется для учета операций по одному из используемых бухгалтерских счетов.

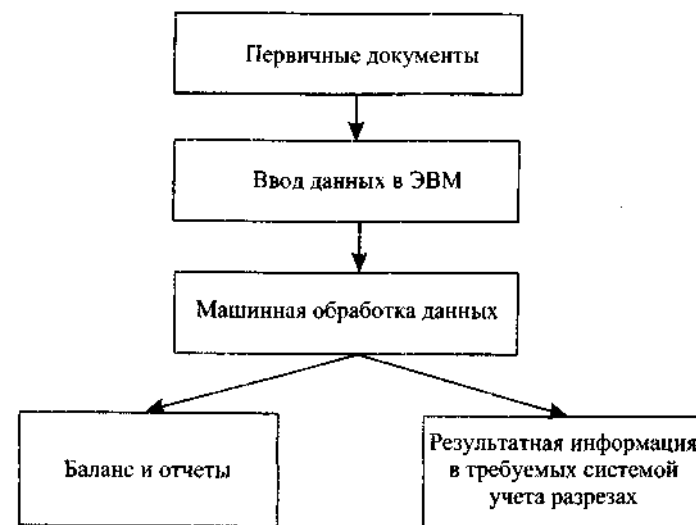
Сумма по любой операции записывается одновременно в двух ведомостях: в одной — по дебету счета с указанием номера кредитуемого счета, в другой — по кредиту корреспондирующего счета. В обеих ведомостях в графе «Содержание операций» делается запись на основании форм первичной учетной документации о сути совершенной операции.

4.8. Автоматизированная форма учета

Автоматизация бухгалтерского учета основывается на едином взаимосвязанном технологическом процессе обработки документации по всем разделам учета, начиная от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности. Информация справочного характера вводится в ЭВМ в начале работы. Текущая учетная информация — с первичных документов либо со специальных регистраторов учетных данных — производится 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 программного комплекса и ежемесячно выводятся на бумажные носители — выходные формы документов (мемориальные ордера, карточки, ведомости, Главная книга, отчет и т. п.). Учетным регистром, получаемым с ЭВМ, может быть любой документ, содержащий систематическую или хронологическую запись. При этом содержание показателей в выходных формах

Автоматизированная форма бухгалтерского учета



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, решающих возникающие проблемы.

Автоматизация бухгалтерского учета — объективная необходимость. Работа бухгалтера является творческой, и внедрение компьютерных технологий повышает эффективность, облегчая рутинную работу. Однако автоматизация вызывает необходимость построения технологии решения бухгалтерских задач с учетом ряда следующих требований:

- ограничения допуска к первичной и систематизированной информации путем введения паролей (ключей секретности) и недопущения несанкционированного доступа;
- сохранности учетной информации на необходимый срок;
- диалогового (запросного) режима работы пользователей с вычислительными техническими средствами;
- возможности выдачи информации фрагментно, т. е. в любом сочетании, удобном для пользователя;
- возможности принудительного ввода данных для оперативного управления и обеспечения при этом автоматического контроля за выполнением управленческих решений.

Вопросы для самоконтроля

1. Что такое учетные регистры?
2. Какие формы учетных регистров существуют?
3. По каким признакам классифицируют учетные регистры?
4. Какие способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах применяются в бухгалтерском учете?
5. Что понимается под формой бухгалтерского учета?
6. В чем сущность учета по форме «Журнал-Главная»?
7. Какова особенность мемориально-ордерной формы учета?
8. Каковы особенности журнально-ордерной формы учета?
9. В чем актуальность применения автоматизированной формы учета?

Тест

1. Учетные регистры — это:
 - а) первичные документы;
 - б) таблицы специальной формы;
 - в) бухгалтерские книги.
2. Регистры бухгалтерского учета предназначены для:
 - а) систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных документах;
 - б) обобщения результатов проверок;
 - в) учета основных средств.
3. По характеру записей учетные делятся на:
 - а) хронологические, систематические и комбинированные;
 - б) хронологические, постоянные, разовые;
 - в) хронологические, комбинированные, разовые.
4. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах обеспечивает:
 - а) главный бухгалтер;
 - б) лицо, составившее и подписавшее их;
 - в) счетный работник.
5. Для исправления ошибочной корреспонденции счетов или большей, чем следовало, суммы применяется:
 - а) способ дополнительной проводки;
 - б) способ «красное сторно»;
 - в) корректурный способ.
6. Одним из признаков, отличающих одну форму бухгалтерского учета от другой, является:
 - а) количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид;

- б) совокупность применяемых в бухгалтерском учете первичных документов;
- в) порядок регистрации хозяйственной деятельности.
7. Бухгалтерским регистром, построенным по шахматному принципу на свободных местах специального графления, является:
 - а) журнал-ордер;
 - б) мемориальный ордер;
 - в) регистрационный журнал.
8. Сумму, отраженную в учете чернилами красного цвета, необходимо:
 - а) не принимать к учету;
 - б) прибавить;
 - в) вычесть.
9. Формы регистров разрабатываются:
 - а) Правительством РФ;
 - б) Министерством финансов РФ;
 - в) указами Президента РФ.
10. Содержание учетных регистров является:
 - а) коммерческой тайной;
 - б) государственной тайной;
 - в) а + б.

Ответы на тест

- 1) б; 2) а; 3) а; 4) б; 5) б; 6) а; 7) а; 8) в; 9) б; 10) в.

Глава 5

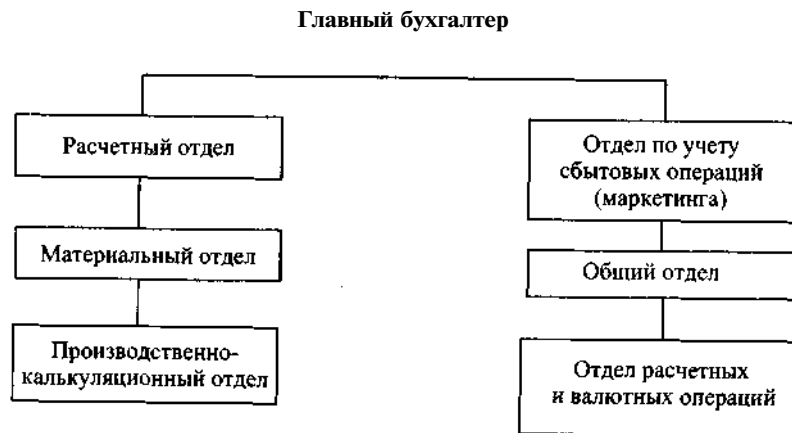
ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

5.1. Организация работы аппарата бухгалтерии

Первичным звеном бухгалтерского учета является бухгалтерия организации. Бухгалтерия — самостоятельная структурная единица организации и не может входить в состав какого-либо другого организационного подразделения. Организация, не имеющая бухгалтерии, может привлекать для ведения бухгалтерского учета специализированную организацию или соответствующего специалиста на договорных началах.

Структура аппарата бухгалтерии зависит от содержания и объема учетной работы. В объединениях и на крупных предприятиях бухгалтерия подразделяется на ряд отделов.

Расчетный отдел бухгалтерии ведет расчеты с рабочими и служащими по оплате труда и социальному страхованию, осуществляет расчеты с финансовыми органами, банками и депонентами, составляет отчетность по труду и заработной плате.



Материальный отдел занимается учетом расчетов с поставщиками, учитывает движение основных средств, материалов, тары, проверяет правильность ведения складского учета материальных ценностей, составляет отчет о наличии и движении материальных и других имущественных ценностей.

Производственно-калькуляционный отдел осуществляет учет издержек производства, исчисляет себестоимость продукции, составляет отчетность о выполнении плана по выпуску продукции и ее себестоимости. В функции этого подразделения бухгалтерии входят также общее руководство и контроль за наличием, движением и сохранностью полуфабрикатов собственного и незавершенного производства.

Отдел маркетинга учитывает наличие и движение готовых изделий на складах отдела сбыта. В этом отделе ведется учет готовой продукции, ее продажи. Отдел ведет учет расчетов с покупателями, осуществляет контроль за правильностью и своевременностью поступления платежей от них.

Отдел расчетных и валютных операций занимается учетом банковских и валютных операций. На этот же отдел при отсутствии финансовой службы возлагается функция организации финансовой работы.

Общий отдел бухгалтерии предприятия ведет учет всех остальных хозяйственных операций, составляет сводные и обобщающие документы, организует бухгалтерский архив.

Рассмотренная структура организации аппарата бухгалтерии применяется на большинстве средних, а иногда и крупных предприятий и носит название *вертикальной*.

На небольших предприятиях, как правило, применяется *линейная* структура, при которой все работники аппарата бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

На крупных предприятиях используется комбинированная система организации аппарата бухгалтерии, при которой в составе бухгалтерии выделяются службы, занятые выполнением замкнутого Цикла работ (по видам производства). В этих случаях права главного бухгалтера будут передаваться его заместителям в пределах их полномочий.

В современных условиях ведение бухгалтерского учета основывается на самом широком использовании средств вычислительной техники. Организационные формы автоматизации бухгалтерского Учета различны и зависят от вида вычислительной техники, ее размещения, степени оснащенности ею отрасли, объема обрабатываемой информации, сферы обслуживания.

5.2. Права и обязанности главного бухгалтера

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии несет его руководитель. Он обязан создать необходимые условия для правильного ведения учета, обеспечить неукоснительное выполнение всеми структурными подразделениями требований главного бухгалтера по вопросам оформления и представления для учета документов и сведений. Бухгалтерский учет на предприятии осуществляется бухгалтерией. Возглавляет ее главный бухгалтер, который должен обеспечивать правильность постановки учета, его достоверность, осуществлять контроль за сохранностью, рациональным и экономным использованием всех средств предприятия. Он обязан организовать внедрение передовых форм и методов учета, отвечающих требованиям оперативного руководства предприятием.

Главный бухгалтер назначается на должность (освобождается от должности) руководителем предприятия и подчиняется непосредственно ему. Он должен руководствоваться в своей работе Федеральным законом от 21 октября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29 июля 1998 г. № 34н, другими нормативными документами, а также нести ответственность за соблюдение содержащихся в них единых правовых и методологических принципов ведения бухгалтерского учета. Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, обеспечивает контроль и отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, представление оперативной информации, составление в установленные сроки бухгалтерской отчетности, проведение (совместно с другими службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов предприятия. Главный бухгалтер совместно с руководителем предприятия подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетные, кредитные и финансовые обязательства и хозяйственные договоры. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными и к исполнению не принимаются. Право подписи может быть предоставлено лицам, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя предприятия.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю, который может письменным распоряжением обязать

принять указанные документы к учету. С этого момента ответственность за незаконность совершенных операций несет руководитель предприятия.

С главным бухгалтером согласовываются назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складом и др.). Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждается руководителем предприятия по согласованию с главным бухгалтером. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников предприятия.

На главного бухгалтера не могут возлагаться обязанности, непосредственно связанные с материальной ответственностью за денежные средства и материальные ценности. Ему не разрешается получать по чекам и другим документам денежные средства и товарно-материальные ценности для предприятия. На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия.

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

5.3. Учетная политика организации

Учетная политика организации определяется в ПБУ 1/98 как «совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной (уставной) деятельности». К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и др.

Выбор учетной политики зависит от специфики предприятия, особенностей организации управления, особенностей коммерческой Деятельности, текущих и долгосрочных целей. На учетную политику влияют налоговые условия, льготы, валютная политика государства, характер владения, формы собственности, квалификация персонала и др.

При выборе учетной политики учитываются следующие требования:

- постоянство учетной политики в течение длительного периода;
- регламентация принципов учетной политики действующей нормативной базой;
- извещение внешних потребителей информации об изменениях в учетной политике.

Основой для разработки учетной политики на каждый отчетный год является ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», в котором исходя из международной практики указано, что учетная политика формируется руководителем предприятия и оформляется приказами или распоряжениями. Она едина и применяется всеми подразделениями предприятия независимо от места их расположения. Впервые в российской практике бухгалтерского учета были установлены допущения и требования как отправные точки при организации учетной политики предприятия, а именно:

- имущество и обязательства предприятия существуют отдельно от его собственников и других предприятий;
- предприятие продолжает свою деятельность в обозримом будущем;
- факты хозяйственной деятельности отражаются в учете в том отчетном периоде, в котором они имели место.

Учетная политика применяется последовательно в течение ряда лет и должна обеспечивать:

- полноту отражения в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций за отчетный период;
- большую готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов;
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя из правовой нормы и экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- равенство данных аналитического и синтетического учета, а также соответствие показателей отчетности записям на счетах бухгалтерского учета;
- рациональное ведение бухгалтерского учета с учетом хозяйственной деятельности и величины предприятия.

Изменения в учетной политике предприятия допускаются при: реорганизации предприятия (слиянии, разделении, присоединении), смене собственников, изменении законодательства Российской Федерации и нормативного регулирования бухгалтерского учета, разработке и применении новых способов бухгалтерского учета. Результаты изменений оценивают в стоимостном выражении и сообщают пользователям финансовой отчетности.

Основные направления учетной политики, которую утверждают руководители предприятия, указаны в Федеральном законе о бухгалтерском учете:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы, 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 осуществления контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Особое место в учетной политике занимают ее методические и организационные аспекты.

Методические аспекты

1. Порядок начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам.
2. Порядок отражения на счетах операций приобретения и заготовления материальных ценностей.
3. Метод оценки производственных запасов и расчета их фактической себестоимости.
4. Варианты учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.
5. Способы распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
6. Перечень резервов предстоящих расходов.
7. Порядок учета и финансирования ремонта основных средств.
8. Сроки погашения расходов будущих периодов.
9. Варианты учета выпуска продукции.
10. Порядок создания резерва по сомнительным долгам.
11. Варианты определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).
12. Сроки списания доходов будущих периодов.
13. Варианты распределения и использования чистой прибыли.
14. Порядок начисления и выплаты дивидендов.
15. Порядок оценки кредиторской задолженности.
16. Формирование резервного капитала.
17. Метод распределения расходов на продажу.

Организационные аспекты

1. Выбор формы бухгалтерского учета.
2. Организация работы в бухгалтерии.
3. Системы внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля.
4. Порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств.
5. План счетов бухгалтерского учета.
6. Технология обработки учетной информации.
7. Объем, сроки и адреса представления отчетности.
8. Система взаимоотношений с аудиторскими службами.

Таким образом, при разработке учетной политики предприятия следует учитывать, что поскольку она утверждается приказом руководителя предприятия, то приобретает юридическую силу. Поэтому в нее необходимо включить все перечисленные выше аспекты, которые должны быть подкреплены нормативными документами. Приведенный перечень является примерным, количество пунктов может изменяться в сторону увеличения или уменьшения в зависимости от направления хозяйственной деятельности и величины предприятия.

В последние годы произошли значительные изменения, дополнения и уточнения в системе ведения бухгалтерского учета в России. Поэтому при разработке учетной политики предприятие обязано исходить из Федерального закона о бухгалтерском учете, иных федеральных законов, указов Президента РФ, постановлений Правительства РФ и положений, приказов, инструкций и писем Министерства финансов РФ и других нормативных документов.

Вопросы для самоконтроля

1. Что понимается под организацией бухгалтерского учета?
2. Какие отделы включает структура аппарата бухгалтерии?
3. Каковы права и обязанности главного бухгалтера?
4. Основные аспекты учетной политики организации.

РАЗДЕЛ II. ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Глава 6

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

6.1. Учет кассовых операций

Кассовые операции занимают одно из центральных мест в хозяйственной деятельности организации. Потребность в наличных денежных средствах возникает постоянно и связана с выплатой заработной платы, пособий, средств на командировочные и хозяйственные расходы, оплату услуг наличными и т. п. В то же время в кассу ежедневно могут поступать платежи наличными за услуги, в погашение долга работниками, поступления с расчетного счета или от заказчиков и др.

Для хранения, поступления и выдачи денежных средств наличными организация создает специальный участок бухгалтерии — кассу. Ее возглавляет кассир — материально ответственное лицо, с которым заключается договор о полной материальной ответственности.

По приказам руководителя и главного бухгалтера организации кассир выполняет операции по движению денежной наличности.

В небольших организациях обязанности кассира может выполнять главный бухгалтер. При этом главный бухгалтер назначается приказом по предприятию с разрешением выполнять обязанности кассира и с обязательным заключением с ним договора о полной материальной ответственности кассира.

Общий порядок организации денежного обращения в Российской Федерации регламентируется Центральным банком РФ посредством Положения о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации, утвержденного его приказом от 5 января 1998 г. № 14-П.

Кроме того, им же разработан Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации (от 4 октября 1993 г. № 18), п. 1 которого гласит: «Предприятия, объединения, организации и учреждения независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков», а п. 5: «предприятия могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками по согласо-

нию с руководителями предприятий. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются».

Сверх установленных норм наличные деньги могут храниться в кассе только в дни выплаты заработной платы, пенсий, пособий, стипендий в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в кредитном учреждении.

Для установления лимита остатка наличных денег в кассе организация представляет в банк, осуществляющий ее расчетно-кассовое обслуживание, расчет по форме № 0408020 «Расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу».

Основными задачами ведения бухгалтерского учета кассовых операций предприятий являются:

- обеспечение сохранности денежных средств (материальная ответственность, условия хранения, проведение ревизий);
- своевременное и точное оформление первичных документов и регистрация их в журнале.

6.1.1. Документация по бухгалтерскому учету кассовых операций

Касса принимает наличные деньги по приходным кассовым ордерам (форма № КО-1), подписанным главным бухгалтером или уполномоченным лицом.

При этом вносителю выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписью главного бухгалтера и кассира, скрепленная печатью и штампом организации. При получении денежных средств в банке по чеку бухгалтером также выписывается приходный кассовый ордер с регистрацией его номера и даты на оборотной стороне корешка чека.

Выдача наличных денег производится по расходным кассовым ордерам или другим надлежаще оформленным документам (платежные ведомости, заявления на выдачу денег, счетам и др.), на которые ставится специальный штамп, имеющий реквизиты расходного кассового ордера (форма № КО-2).

Документы на выдачу денег подписывают руководитель и главный бухгалтер или лица, ими уполномоченные. Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах имеется разрешающая подпись руководителя организации, то его подпись на расходном кассовом ордере не обязательна. Приходные и расходные кассовые ордера выписываются бухгалтером общего или финансового отдела либо главным бухгалтером.

Деньги отдельному лицу, не работающему в данной организации, выдаются при предъявлении им паспорта или иного документа, удостоверяющего личность, по расходному кассовому ордеру, где представляются подпись в получении и данные предъявленного документа.

Заработная плата, пособия, премии выплачиваются по платежным ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. По истечении трех рабочих дней, установленных для выплаты заработной платы, бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер на общую выплаченную по платежной ведомости сумму. Никаких подчисток, помарок или исправлений в кассовых документах не допускается.

Деньги по кассовым ордерам принимаются и выдаются только в день составления этих документов. Приходные, расходные кассовые ордера или заменяющие их документы не выдаются на руки лицам, вносящим или получающим документ. При выдаче денежных средств по доверенности они прилагаются к расходному кассовому ордеру или ведомости на выдачу средств.

По мере выполнения кассовых операций кассир обязан подписать их, а также приложенные к ним документы погасить штампом или надписью «Оплачено» или «Получено» («число, месяц, год»).

До передачи в кассу на исполнение кассовые документы записываются бухгалтером в специальном журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров с указанием кодов (цифровых обозначений) причин и условий поступления и выдачи наличных денежных средств.

Журнал регистрации построен таким образом, что по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств организаций, присваиваются номера кассовым документам, проверяется полнота произведенных кассиром операций, составляется отчетность.

Таблица 1
Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов
за _____ г.

Приходные документы				Расходные документы			
Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение — код)	Дата	Номер	Сумма	Примечание (целевое назначение — код)
Итого за месяц							

Коды целевого назначения поступления и выдачи из кассы денежных средств разрабатываются организацией самостоятельно.

Примерный перечень условных обозначений совершаемых кассовых операций отражен в табл. 2.

Таблица 2

Код целевого назначения	Содержание операции
	Поступило с расчетного счета:
01	На выплату заработной платы, премии
02	На выплату депонированной заработной платы
03	На выплату средств социального характера и назначения
04	На командировочные и хозяйственные нужды
05	На прочие выплаты
06	Возврат подотчетных сумм
07	Прочие поступления в результате реализации услуг, материальных ценностей, готовой продукции и пр.
	Внесено на расчетный счет:
И	Депонированная заработная плата
12	Сверхлимитный остаток кассовой наличности
13	Выдано под отчет
15	Выдана заработная плата и прочие платежи
16	Прочие выплаты и перечисления

6.1.2. Кассовая книга, ее строение и порядок ведения

Кассовая книга — это регистр аналитического учета, защищающий интересы как кассира, так и организации. Каждая организация может иметь только одну кассовую книгу. Листы в книге нумеруются, прошнуровываются и опечатываются печатью организации. На последней странице книги делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано _____ листов» — и проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера организации.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Вторые экземпляры должны быть отрывными, они служат отчетом кассира. Подчистки и недоговоренные исправления в кассовой книге запрещаются; исправления, сделанные корректурным способом, заверяются подписями кассира и главного бухгалтера. Разрешается ведение кассовой книги с использованием вычислительной техники: регистрация исполнительных кассовых документов в кассовую книгу производится сразу после получения

или выдачи денег. По окончании дня кассир обязан подсчитать итоги операций за день, вывести остаток денег в кассе и передать в бухгалтерию отчет с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге (на первом экземпляре):

а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

б) составить реестр депонированных сумм;

в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные ордера должны быть заполнены счетными работниками четко и ясно чернилами, шариковой ручкой. Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются. В приходных и расходных кассовых ордерах указывается основание для их составления и перечисляются прилагаемые к ним документы.

Кассир обязан, независимо от календарного периода сдачи в бухгалтерию отчета (за один, три, пять дней и т. д.), ежедневно подсчитывать обороты за день и остаток на конец дня в кассовой книге.

Таблица 3

Фирма «Дон» Кассовая книга				
Касса за 20 января 20 _ г.				
№ документа	От кого получено или кому выдано	Номер корреспондирующего счета	Приход	Расход
Остаток на начало дня			1800	х
р/о № 1	Иванову А. Н. — перерасход по авансовому счету	71		50
п/о № 2	От банка по чеку № 036060	51	9000	
р/о № 2	Сидорову П. И. — на командировочные расходы	71		1000
р/о № 3	Выдана заработная плата	70		7800
Итого за день			9000	8850
Остаток на конец дня, в том числе на заработную плату			1950	х х

6.1.3. Бухгалтерский учет кассовых операций

После проверки правильности записи кассовых документов в кассовой книге бухгалтер приступает к обработке приходных кассовых ордеров.

Корреспонденция счетов, указанная в документе, переносится в отчет кассира (второй экземпляр кассовой книги), и на его основании информация переносится в соответствующие учетные регистры (ведомости, журналы-ордера, машинограммы и др.).

Для учета наличия и движения денежных средств организации используется активный счет 50 «Касса». Сальдо счета указывает на наличие суммы свободных денег организации на начало и конец месяца; оборот по дебету — суммы, поступившие в кассу, оборот по кредиту — суммы, выданные наличными. Кассовые операции, записанные по кредиту счета 50, отражаются в журнале-ордере № 1. Обороты по дебету этого счета записываются в разных журналах-ордерах и, кроме того, контролируются ведомостью № 1.

Основанием для заполнения журнала-ордера № 1 и ведомости № 1 служат отчеты кассира. Каждому отчету в регистре отводится одна строка. Количество занятых строк в журнале-ордере и ведомости должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

В кассе организации могут храниться не только наличные денежные средства, но и ценные бумаги, денежные документы, бланки строгой отчетности. К денежным документам относятся путевки в дома отдыха и санатории, приобретенные для работников предприятия, почтовые марки, марки госпошлины, единые и проездные билеты (трамвайные, троллейбусные, автобусные).

Бланки строгой отчетности (трудовые книжки и вкладные листы к ним, квитанции путевых листов автотранспорта и т. п.) учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».

При осуществлении внешнеэкономической деятельности и ведении переговоров с иностранными партнерами у организации может возникнуть необходимость в использовании наличной иностранной валюты. Отдельного счета для учета ее движения не предусмотрено, поэтому в составе счета 50 «Касса» следует открыть отдельный субсчет 50/4 «Касса в иностранной валюте».

Рассмотрим корреспонденции счетов по счету 50 «Касса».

Окончание табл. 4

С кредита счетов	Дебет 50	Кредит 50	В дебет счетов
51	Поступление наличных денег с расчетного счета организации	Выданы наличными зарплата, премии	70
71	Сдан остаток аванса неиспользованных денежных средств подотчетными лицами	Выданы займы работникам организации	73
73	Погашения наличными задолженности по недостачам, растратам, хищениям и прочим платежам	Выдано наличными по исполнительным листам и депонированной заработной плате	76
62,76, 90,91	Оплата наличными реализованной продукции, оказанных услуг, материальных ценностей, основных средств	Выдано под отчет на хозяйственные нужды и командировочные расходы	71
76	Погашение дебиторской задолженности. Возникновение кредиторской задолженности	Выдача материальной помощи, пособий	70
91	Сумма излишков, выявленных при инвентаризации (ревизии) кассы	Выдано единовременных пособий по случаю рождения ребенка и т. п.	69
73	Взнос наличных в погашение задолженности сотрудников за товары, проданные в кредит, и т. д.	Сдан сверхлимитный остаток свободных денежных средств кассы	51
75	Взнос учредителей	Суммы недостач, выявленные при инвентаризации кассы	94

Таблица 4

С кредита счетов	Дебет 50	Кредит 50	В дебет счетов
	С — остаток наличных денежных средств		

Приведем пример практического использования журнально-ордерной формы учета кассовых операций.

Таблица 5

Кассовые операции по приходу ЗАО «Дон» за апрель

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	1 апреля	12 апреля	23 апреля	Корреспондирующий счет
	Поступило (Д-т сч. 50 «Касса»)				
1	Получено с расчетного счета наличными на различные цели	50 000	15 000	82 000	51
2	Оприходована выручка от оказанных платных услуг и реализации продукции, работ	6000	7000	4000	62
	То же: от реализации основных средств		2000		76
	От реализации материальных ресурсов, нематериальных активов и ценных бумаг	12 000	7000	3000	76
3	Приняты наличные денежные средства в качестве авансов за продукцию	2000	3000	5000	62/1
4	Возвращен наличными долг по заработной плате		3200	—	70
5	Получено от своих работников в возмещение долга: по возмещению материального ущерба, за приобретенные путевки, продукцию, услуги, фирменную одежду, по займам за приобретенные садовые домики и др.	8000		2000	73
6	Сдан наличными остаток подотчетных сумм	70	50	120	71
7	Внесено наличными инвесторами — вклад в уставный капитал	7000	12 000	2000	75
8	Взнос наличными в оплату затрат на содержание детей в детских учреждениях	500		6000	76
9	Оприходованы излишки кассы, выявленные при инвентаризации			700	91
10	Получены наличными денежные средства, предназначенные для целевого финансирования			4000	86
	Итого	85 570	49 250	108 820	

Таблица 6

Организация «Дон» за апрель
Ведомость № 1. По дебету счета 50 «Касса» с кредита счетов

	Дата	51	62	70	VI	73	76	Прочие счета				Итого
								62/1	75	91	86	
	А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	01	50 000	6000		70	8000	12 500	2000	7000			85 570
2	12	15 000	7000	3200	50		9000	3000	12 000			49 250
3	23	82 000	4000		120	2000	9000	5000	2000	700	4000	108 820
Итого		147 000	4 000	3200	240	10000	21000	10000	30 500	700	4000	243 640

Сальдо на конец месяца — 67 140 руб.

В том числе на заработную плату — 64 000 руб.

Таблица 7

Кассовые операции по расходу за апрель

№ п/п	Краткое содержание хозяйственных операций	4 апреля	10 апреля	24 апреля	Корреспондирующие счета
1	2	3	4	5	6
	Выплачено (К-т сч. 50 «Касса»)				
1	Сдан на расчетный счет сверхлимитный остаток кассы	3000	4000		51
2	Оплачено наличными за приобретенные марки госпошлины, путевки в санатории, проездные билеты	7000	2000	5000	50/3
3	Инкассированная банком сумма наличных денежных средств	3000	6000	550	57
4	Выплачены пособия и по случаю рождения ребенка	7000			69
5	Выплачена работникам списочного и несписочного состава заработная плата	45 000	15 000		70
6	Выплачены пособия по временной нетрудоспособности	2000		10 000	70
7	Выплачены суммы наличных дивидендов по акциям		7000		75

Окончание табл. 7

1	2	3	4	5	6
8	Выдано под отчет работникам на разные цели: командировочные, хозяйственные нужды, приобретение бензина, талонов на бензин и в погашение перерасходов по авансовым отчетам	17000	22000	15000	71
У	Выплачены работникам суммы компенсаций за использование личных автомобилей в служебных целях	1600	2000	8000	73
10	Выплачены суммы арендной платы предпринимателям по арендованным автомобилям		4000	2000	76
11	Выплачены пособия и прочие выплаты за счет средств бюджета	1200	—	2000	86
12	Сдана на расчетный счет сумма депонированной заработной платы	3000	—	8000	51
	Итого	89 800	62 000	55 500	

Таблица

**Организация «Дон» за апрель
Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 «Касса» в дебет счетов**

Стро-ка №	Дата	51	50/3	57	69	70	71	73	75	76	86	Итого
	А	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	\\
1	04	6000	7000	3000	7000	47 000	17000	1600			1200	89800
2	10	4000	2000	6000		15 000	22000	2000	7000	4000		62000
3	24	8000	5000	5500		10000	15000	8000		2000	2000	55500
	Итого	18000	14000	14500	7000	72000	54000	11600	7000	6000	3200	207300

6.1.4. Ревизия кассы

Одной из особенностей бухгалтерского учета кассовых операций является ежемесячная взаимосверка данных бухгалтерского учета и фактического наличия денежных средств в кассе организации.

В обязанность руководителя входит правильная и надежная организация кассового узла, а кассира — полная материальная ответственность за правильное и своевременное оприходование и выдачу денежных средств, т. е. сохранность.

Инвентаризация (ревизия) наличия денежных средств в кассе производится согласно Положению о порядке ведения кассовых операций, утвержденному Банком России 26 февраля 1996 г. № 247 (не менее одного раза в месяц). Комиссией, назначенной приказом руководителя организации, в присутствии кассира проводится внезапная ревизия кассы. При этом полностью проверяются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности.

Расписки на выданные суммы наличными, не оформленные расходными ордерами, в остаток по кассе не включаются. Хранение в кассе денежных средств, не принадлежащих организации, запрещается, и при обнаружении они считаются излишками. Результаты инвентаризации оформляются актом.

На оборотной стороне акта материально ответственное лицо пишет объяснение причин излишков или недостач, установленных инвентаризацией, а руководитель организации по результатам инвентаризации принимает решение об их списании. Выявленные излишки наличных денег приходуются с последующим перечислением их в доход организации следующей бухгалтерской проводкой:

1) Д-т сч. 50 «Касса»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

В случае выявления недостачи суммы подлежат взысканию с материально ответственного лица (кассира) и оформляются следующими записями:

1) Д-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

К-т сч. 50 «Касса» — отражена недостача денежных средств в кассе;

2) Д-т сч. 73/2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

К-т сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — сумма недостачи отнесена на виновника;

3) Д-т 50 К-т 73/2 — внесена сумма недостачи в кассу;

4) Д-т 70 К-т 73/2 — удержана из зарплаты сумма недостачи.

Вопросы для самоконтроля

1. Каким документом установлены правила работы с наличными деньгами?

2. Какую ответственность несет кассир и за что?

3. Назовите документы для оформления кассовых операций.

4. Могут ли кассовые документы иметь исправления?
5. Какой счет используют для учета кассовых операций?
6. Какую бухгалтерскую проводку делают при обнаружении излишка денег в кассе, выявленном в ходе ее инвентаризации?
7. Что может храниться в кассе предприятия?
8. Каковы меры ответственности за несоблюдение кассовой дисциплины?

6.2. Документальное оформление и учет операций на расчетном счете

Все временно свободные денежные средства предприятия, за исключением наличных денег в кассе, должны храниться на его расчетном счете, открываемом в отделении банка.

На расчетный счет предприятия зачисляются выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) от покупателей, заказчиков и другие поступления. Наличные деньги для зачисления на расчетный счет (выручка от реализации продукции, работ, услуг, невыданная заработная плата и др.) банк принимает от представителя владельца счета.

Банк выполняет поручения предприятия о перечислении или выдаче соответствующих сумм в оплату приобретенных товарно-материальных ценностей, по погашению кредитов банка и займов, обязательств перед бюджетом, внебюджетными фондами, поставщиками, другими кредиторами, для расчетов с членами трудового коллектива по оплате труда, на командировочные, хозяйственные и представительские расходы, приобретение горюче-смазочных материалов, другие цели в пределах остатка средств на счете и соблюдения очередности, предусмотренной законодательством.

Списание денежных средств с расчетного счета по требованиям, относящимся к одной очередности, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Банк контролирует операции, совершаемые по расчетному счету. В частности, проверяет, не проводит ли предприятие — владелец счета операции, не соответствующие характеру его деятельности, предусмотренной уставом, нарушающие установленный порядок использования средств или правил расчетов.

При недостаточности или отсутствии средств на расчетном счете предприятия предъявленные к оплате платежные документы банк помещает в картотеку 2. Документы, помещенные в картотеку, банк оплачивает по мере поступления средств на расчетный счет предприятия, соблюдая условия очередности.

6.2.1- Порядок открытия расчетного счета

Для открытия расчетного счета предприятие представляет в учреждение банка:

- заявление установленной формы на открытие счета;
- копии устава юридического лица и учредительного договора, заверенные нотариально;
- копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
- свидетельство о внесении организации в Единый государственный реестр юридических лиц;
- копии приказов о назначении руководителя и главного бухгалтера;
- копию справки о присвоении организации статистических кодов;
- свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- копию документа о регистрации в качестве плательщика в Пенсионный фонд РФ;
- карточку с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера предприятия и оттиском печати предприятия по установленной форме, заверенную нотариально. Законодательно количество расчетных счетов не ограничено.

Право первой подписи на банковских документах принадлежит руководителю предприятия или его заместителю, а второй — главному бухгалтеру или его заместителю.

Предприятия обязаны информировать свою налоговую инспекцию обо всех открытых счетах. Одновременно такая же обязанность возложена на отделения банков, в которых предприятиями были открыты счета.

6.2.2. Наличные расчеты

Наличные расчеты в России производятся в соответствии с требованиями Положения о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации от 5 января 1998г. №14-П.

Все операции по расчетному счету банк проводит с согласия владельца или на основании его распоряжений (документов установленной формы).

Наличные деньги с расчетного счета выдаются предприятию (на оплату труда, пособий по временной нетрудоспособности, премий, на командировочные, представительские и хозяйственные расходы, на приобретение горюче-смазочных материалов на основании чеков. *Денежный чек* представляет собой распоряжение предприятия бан-

ку выдать указанную в нем сумму наличных денег с его расчетного счета. Предприятие получает чековые книжки в обслуживающем его учреждении банка. Чек заполняют от руки чернилами или шариковой ручкой. В нем указывают сумму, дату выдачи, наименование получателя, а также сведения о назначении полученных сумм (на оплату труда, на хозяйственные, представительские или командировочные расходы и т. д.).

Чеки подписывают лица, которым предоставлено право первой и второй подписи по счету, и скрепляют печатью предприятия. Какие-либо исправления в чеках не допускаются. Банк выдает деньги по чеку после проверки подлинности подписей и печати, т. е. их соответствия образцам.

Наличные деньги банк принимает на расчетный счет предприятия по *объявлению на взнос наличными* — письменному приказу владельца счета. Объявление заполняют в одном экземпляре, в нем обязательно указывают источник вносимых денег (выручка за услуги, депонированная заработная плата и др.). На принятые суммы банк выдает кассиру квитанцию, которая служит основанием для составления в бухгалтерии расходного кассового ордера и списания денежных средств в кассе.

6.3. Формы безналичных расчетов за товарно-материальные ценности

Большинство расчетов между организациями производится безналично. Безналичные перечисления ведутся путем перечисления (перевода) денежных средств со счета плательщика на счет получателя с помощью различных банковских операций (расчетных, кредитных и др.), заменяющих наличные деньги в обороте. Поэтому обязательным посредником при этом будет выступать банк как плательщика, так и получателя.

Банк осуществляет расчеты по требованию клиента, когда последний выступает или получателем (поставщиком), или плательщиком.

Согласно Положению от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации Банка России» и Указанию от 3 марта 2003 г. № 1256-У организации используют следующие формы и способы расчетов: платежные поручения, платежные требования, посредством аккредитивов и особых счетов, в порядке плановых платежей, расчетные чеки, пластиковые карты и др.

Выбранная партнерами форма расчетов обычно фиксируется в договорах по приобретению материальных ценностей, выполнению работ и услуг или их реализации. Выбор наиболее рациональной

формы расчетов позволяет сократить разрыв между временем отгрузки и зачисления платежа или временем получения ценностей, работ, услуг и списания денежных средств за них. Это способствует ликвидации необоснованной кредиторской задолженности.

При любой форме расчетов банк выступает посредником между организациями-партнерами. Однако необходимо отметить, что любая из указанных форм в первую очередь защищает интересы владельца денежных средств — плательщика, так как только с его согласия (акцепта) или по его поручению банк имеет право на списание денежных средств (за исключением безакцептного списания или погашения банковских ссуд и процентов).

6.3.1. Учет расчетов платежными поручениями

Расчеты платежными поручениями — самая распространенная форма расчетов, так как используется в местных, одnogородних и иногородних расчетах между организациями, за материальные ценности, работы и услуги, с бюджетной системой по всем видам налогов и платежей, с органами социальной защиты по отчислениям и полученным средствам.

Организация представляет в свое отделение банка по местонахождению расчетного счета установленное им количество экземпляров платежных поручений, **но не менее трех**: первый экземпляр за подписью руководителя организации и главного бухгалтера скрепляется печатью и остается в документах банка, второй экземпляр пересылается в банк организации — получателя денежных средств, третий экземпляр прилагается к выписке из расчетного счета плательщика (рис. 1).

Поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные поручения помещаются в картотеку и оплачиваются по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством.

Указанная форма расчетов требует участия для своего оформления целой группы счетов бухгалтерского учета.

Самые широко используемые носят в этом случае следующий характер:

- с поставщиками и подрядчиками (Д-т сч. 60);
- с бюджетом (Д-т сч. 68);
- по единому социальному налогу (Д-т сч. 69);
- с прочими кредиторами (Д-т сч. 76).

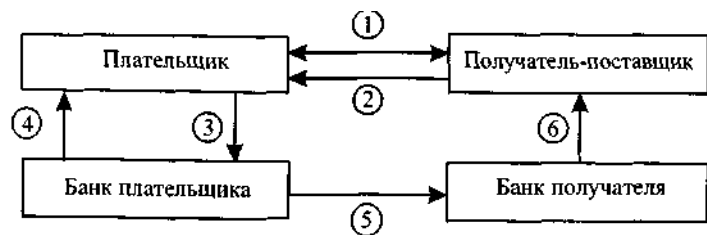


Рис. 1. Схема расчета платежными поручениями:

- 1 — заключение договора-контракта;
- 2 — отгрузка продукции, оказание услуг, сдача работ;
- 3 — передача платежного поручения на право списания банком суммы платежа;
- 4 — выписка из расчетного счета о списании денежных средств;
- 5 — платежное поручение на право зачисления платежа на расчетный счет получателя;
- 6 — выписка из расчетного счета о зачислении платежа

Одновременно указанный объем денежных средств уменьшает их наличие на расчетных и прочих счетах организации-плательщика в банке (К-т сч. 51, 52, 55).

6.3.2. Учет расчетов платежными требованиями

Платежное требование (ф. № 0401061) представляет собой требование поставщика к покупателю произвести оплату на основании расчетных и отгрузочных документов поставляемых товарно-материальных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг. Поставщик продукции (работ, услуг) выписывает платежное требование и сдает в банк на инкассо.

Инкассо представляет собой банковскую операцию, посредством которой банк по поручению и за счет клиента осуществляет действия по получению от плательщика платежа на основании расчетных документов.

Расчеты платежными требованиями могут осуществляться с предварительным акцептом или без акцепта плательщика (рис. 2).

Согласие на оплату (акцепт) плательщик обязан дать в течение трех дней с момента получения платежного документа. При этом используется принцип «молчание — знак согласия». В противном случае он имеет право отказаться от оплаты, но в письменной форме.

Со счетов плательщика оплачивают без его согласия (безакцептные платежи) требования за коммунальные услуги, электроэнергию, абонентскую плату за телефон, процент за кредит и др.

В бухгалтерском учете следует различать порядок учета операций у поставщика, предъявившего требование, и плательщика, получающего материальные ценности, платящего за товар.

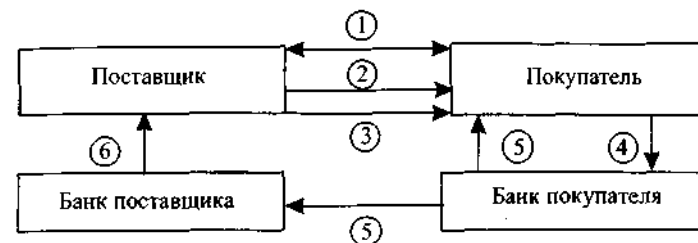


Рис. 2. Схема расчета платежными требованиями:

- 1 — договор-соглашение с указанием формы расчетов — платежными требованиями;
- 2 — отгрузка продукции, товара;
- 3 — документы на отгрузку и платежное требование отправлены покупателю или вручены ему;
- 4 — покупатель доформил платежные документы и сдал в свой банк на оплату;
- 5 — документы о зачислении платежа переданы банку поставщика, а выписка из расчетного счета передана покупателю;
- 6 — выписка поставщику о зачислении платежа на его расчетный счет

У поставщика учитывается факт реализации продукции:

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

К-т сч. 90 «Продажи» — в сумме договорной стоимости, указанной в платежном требовании.

По мере зачисления платежа согласно выписке банка из расчетного счета:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в сумме договорной стоимости.

У покупателя учитывается факт приобретения материальных ценностей (акцепт платежного требования):

Д-т сч. 10 «Материалы»

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным Ценностям»

К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на сумму акцепта платежного требования.

Согласно выписке банка из расчетного счета:

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т сч. 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» — погашение задолженности поставщику.

6.3.3. Характеристика и назначение специальных счетов в банке

Счет 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на

территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах.

К счету 55 «Специальные счета в банках» в дополнение к определенным в Плана счетов бухгалтерского учета при необходимости открываются следующие субсчета:

- 55/1 «Аккредитивы»;
- 55/2 «Чековые книжки»;
- 55/3 «Депозитные счета» и др.

На субсчете 55/1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах.

На субсчете 55/2 «Чековые книжки» учитывается движение средств, находящихся в чековых книжках.

На субсчете 55/3 «Депозитные счета» учитывается движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражается организацией по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возврате кредитной организацией сумм вкладов в учете организации производятся обратные связи.

Аналитический учет по субсчету 55/3 «Депозитные счета» ведется по каждому вкладу.

Таблица 9

Счет 55 «Специальные счета в банках»

Дебет	Кредит
С — остаток неиспользованных аккредитивов, средств на чековых книжках и др. чековых книжек	Оплачены расходы или задолженность поставщикам посредством аккредитива и банковских карт

Аналитический и синтетический учеты операций по счету 55 «Специальные счета в банках» организуются в журнале ордера № 3 на основании выписок банка по лицевым специальным субсчетам.

6.3.4. Аккредитивная форма расчетов

Одним из распространенных видов расчетов является их аккредитивная форма. При расчетах аккредитивами плательщик поручает обслуживающему его банку произвести за счет депонированных своих средств или кредита банка оплату товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных по местонахождению покупателя, на условиях, предусмотренных плательщиком в заяв-

лении на аккредитив. Аккредитив представляет собой поручение банка покупателя банку поставщика оплатить расчетные документы (рис- 3).

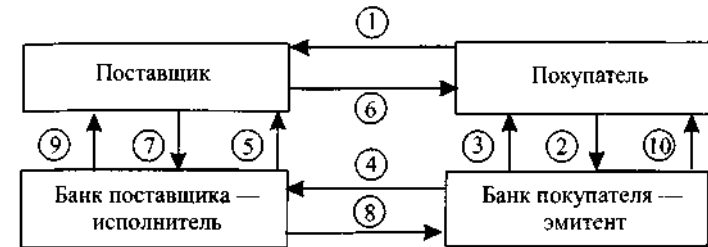


Рис. 3. Схема аккредитивной формы расчетов:

- 1 — заключение договора-контракта с указанием аккредитивной формы расчетов;
- 2 — заявление на открытие аккредитива (сумма, срок, условия использования его поставщиком);
- 3 — выписка из расчетного счета об открытии аккредитива;
- 4 — извещение об открытии аккредитива, его условия;
- 5 — сообщение поставщику условий аккредитива;
- 6 — отгрузка продукции, товаров по условиям аккредитива;
- 7 — поставщик представил платежные и прочие (товарные) документы на оплату за счет аккредитива;
- 8 — извещение об использовании аккредитива;
- 9 — выписка из расчетного счета — зачислен платеж;
- 10 — выписка со счета аккредитива об использовании аккредитива

При получении заявления на аккредитив банк плательщика бронирует эти средства на отдельном счете. Депонирование денег гарантирует поставщику своевременную оплату отгруженных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг. Зачисление средств производится банком после представления документов, подтверждающих отгрузку или выполнение работ.

В тех случаях, когда поставщик товара, материалов сомневается в платежеспособности покупателя и требует предварительной оплаты, а покупатель сомневается в надежности поставщика и боится перечислять деньги, аккредитивная форма расчета является удобным способом разрешения конфликта. Аккредитив может быть предназначен только для расчетов с одним поставщиком. Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливаются в договоре между плательщиком и поставщиком. Обычно этот срок не более 45 дней. Учет операций при аккредитивной форме расчетов ведется на счете 55 «Специальные счета в банках» — активный, балансовый, денежный.

Пример

Отразить на счетах операции:

У покупателя:

- 1) Депонируется сумма средств на открытие аккредитива за счет: Собственных средств покупателя: Д-т 55/1 К-т 51; Краткосрочного кредита: Д-т 55/1 К-т 66;
- 2) Оплачены материалы за счет аккредитива: Д-т 60 К-т 55/1;
- 3) Остаток неиспользованного аккредитива направлен на уменьшение задолженности перед банком: Д-т 66 К-т 55/1;
- 4) Поступили ТМЦ, оплаченные с аккредитива: Д-т 1 К-т 60;
- 5) Закрыт аккредитивный счет Д-т 51 К-т 55/1.

У поставщика:

- 6) Отгружена продукция покупателю, оплаченная с аккредитива: Д-т 62 К-т 90;
- 7) Зачислены на расчетный счет средства в оплату отгруженной продукции: Д-т 51 К-т 62.

Расчеты по аккредитивам и особым счетам учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 55/1 «Аккредитивы». Аналитический и синтетический учеты этих расчетов организуются в журнале-ордере № 3 на основании выписок банка.

Аккредитивы бывают двух видов:

- покрытые;
- непокрытые.

Аккредитив называют покрытым, если денежные средства списываются с расчетного счета покупателя и депонируются банком для последующих платежей поставщику (подрядчику). Расходы по оплате услуг банка за обслуживание аккредитива могут списываться на увеличение стоимости приобретенных материальных ценностей (на счете 08, 10, 41 и т. д.), только если расчеты с поставщиком осуществляются с использованием этого аккредитива. В других случаях эти расходы учитываются в составе операционных расходов (счет 91/2).

Аккредитив называют непокрытым, если банк поставщика списывает денежные средства с корреспондентского счета банка покупателя в пределах суммы, на которую открыт аккредитив. Средства покупателя остаются в обороте до момента списания их банком. Сумма, на которую открыт аккредитив, на счете 55 не отражается. Для ее учета применяется счет 009. При открытии непокрытого аккредитива делают запись по дебету забалансового счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные».

Использование непокрытого аккредитива отражают по кредиту счета 009. Оплата счетов поставщика отражается проводкой:

Д-т 60 (76) К-т 51 (52).

6.3.5. Расчеты чеками

Расчетный чек — письменное поручение банку перечислить со счета чекодателя указанную в чеке сумму или выдать определенную сумму денег лицу, предъявившему чек к оплате.

Чековые книжки организации могут получить в своем банке (рис 4). Чеки действительны в течение 10 дней, не считая даты выписки. К оплате принимаются чеки на различные суммы.

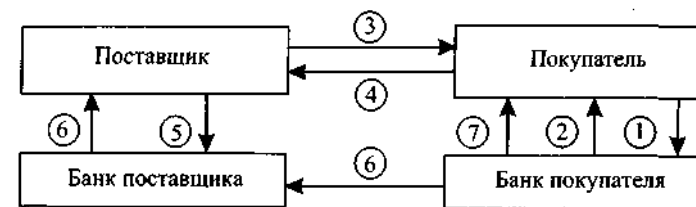


Рис. 4. Схема расчетов чеками:

- 1 — заявление на покупку чековой книжки;
- 2 — выдача чековой книжки с депонированием лимитированной суммы;
- 3 — передача товара, отгрузка продукции;
- 4 — передача чека в оплату товара или услуг;
- 5 — документы на оплату и реестр чеков;
- 6 — зачисление средств на расчетный счет поставщика, передача документов банку покупателя;
- 7 — выписка из счета депонированных сумм

В настоящее время чеки применяются редко, так как не имеют достаточных степеней защиты.

Чеки можно использовать в расчетах с магазинами, оптовыми базами, за товары и услуги транспорта и связи. Выдавая чековую книжку, банк должен указать лимит, на который можно выписывать чеки; лимит устанавливает организация, а срок использования — банк (не более 6 месяцев).

Чекодатель — лицо, выписавшее чек. Лицо, получившее чек, называется чекодержателем.

По мере расчетов с поставщиками чекодатели выписывают чек на сумму, но не более лимита, и передают его поставщику. Поставщик проверяет реквизиты чека и на обратной стороне ставит штамп и подпись. Полученные чеки передаются в банк поставщика с указанием банка плательщика, номера его расчетного счета и других реквизитов плательщика. Банк плательщика зачисляет на расчетный счет получателя суммы платежа по чеку. Учет выдачи чековых книжек ведется на счете 55/2.

Пример

Отразить на счетах операции по расчетам чеками:

- 1) депонируются средства на покупку чековой книжки:

- Д-т 55/2 К-т 51;
- 2) выдана подотчетному лицу чековая книжка: Д-т 71 К-т 55/2;
- 3) поступили материалы, оплаченные чеком: Д-т 10 К-т 60;
- 4) утвержден отчет экспедитора о приобретении материалов: Д-т 55/2 К-т 71;
- 5) получен к оплате чек за приобретение материалов: Д-т 60 К-т 55/2;
- 6) остаток неиспользованных средств зачислен на расчетный счет: Д-т 51 К-т 55/2.

Учет выдачи чековых книжек ведется на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», в журнале-ордере № 3.

Таблица 10

Счет 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — остаток неиспользованного лимита по чековым книжкам	Оплата чеками поставщикам товаров, работ, услуг	60, 76
51	Получение лимитированных чековых книжек и пополнение лимита за счет собственных средств организации	Выдана чековая книжка подотчетному лицу	71
66	Получение лимитированных книжек и пополнение лимита за счет кредита банка	Возврат неиспользованных чеков	51

Чеки являются бланками строгой отчетности и учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности». Полученные в банке чеки приходят по дебету счета 006.

Стоимость возвращенных в банк чеков списывают проводкой: Кредит 006.

Пример

ЗАО «Ритм» получило в банке чековую книжку со 100 чеками. Для расчетов по чекам «Ритм» перечислил на специальный счет денежные средства в размере 200 000 руб. Сумму в размере 60 000 руб. получили по чекам подотчетные лица организации. Сумма в размере 120 000 руб. была использована по чекам поставщиками организации. Неиспользованная сумма в размере 20 000 руб. была возвращена на расчетный счет организации.

Бухгалтер отразит эти операции в учете:

- д_т 55-2 К-т 51 — 200 000 руб. — перечислены средства для расчетов чеками;
- д_т 006 — 200 000 руб. — получены в банке чеки;
- Д-т 71 К-т 55/2 — 60 000 руб. — получены денежные средства по чекам подотчетными лицами;
- К-т 006 — 60 000 руб. — списаны использованные чеки;
- Д-т 60 К-т 55/2 — 120 000 руб. — получены денежные средства по чекам поставщиками организации;
- К-т 006 — 120 000 руб. — списаны использованные чеки;
- Д-т 51 К-т 55/2 — 20 000 руб. — неиспользованная сумма по чекам возвращена на расчетный счет;
- Кредит 006 — 20 000 руб. — списаны чеки, возвращенные в банк.

6.3.6. Расчеты в порядке плановых платежей

Такие расчеты осуществляются между организациями при постоянных равномерных поставках товарно-материальных ценностей или оказании услуг.

Договором между потребителем и поставщиком устанавливается постоянная плановая сумма стоимости и количества продукции или услуг, подлежащая оплате ежедневно. Оплата оформляется платежными требованиями или платежными поручениями. В согласованные сроки расчеты регулируются, т. е. сопоставляются выплаченные суммы с фактическим объемом полученной продукции или услуг. Излишне уплаченные суммы могут засчитываться в последующих платежах или возвращаться покупателю, а недостающие — доплачиваться. Такие расчеты ведут у поставщика на счете 62: по дебету счета отражаются причитающиеся с покупателей, а по кредиту — суммы поступивших платежей.

Аналитический учет ведется в ведомости № 7, а синтетический — в журнале-ордере № 11.

6.3.7. Расчеты с использованием векселей

Вексель — это вид ценной бумаги, представляющий собой письменное долговое обязательство, составленное по установленной законом форме, удостоверяющее ничем не обусловленное обязательство векселедателя или иного указанного в векселе плательщика Оплатить в установленные сроки денежные средства.

Различают два вида векселя.

Простой вексель — письменное долговое денежное обязательство одной стороны уплатить определенную сумму денег по на-

ступлении срока платежа другой стороне в уплату за продукции выполненные работы или оказанные услуги.

Переводной вексель (тратта) — выписывается кредитором и содержит приказ дебитору уплатить указанную в векселе сумму третьему лицу или предъявителю векселя.

С помощью передаточной надписи (индоссамент) вексель может использоваться неоднократно, выполняя функцию кредитно-расчетного документа. Для ускорения процесса оборота средств векселедержатель посредством индоссамент передает вексель банку до наступления срока платежа и получает вексельную сумму за вычетом процента в пользу банка.

Выдача ссуды под вексель:

Д-т 51, 52 К-т 66, 67 — на величину полученного кредита;

Д-т 26, 91 К-т 66, 67 — на сумму процентов за кредит.

После оплаты векселя плательщиком делается запись:

Д-т 66, 67 К-т 62 — векселя полученные.

Если плательщик по векселю не выполняет в установленный срок своих обязательств, векселедержатель обязан возвратить деньги, полученные от банка:

Д-т 66, 67 К-т 51.

Учет расчетов векселями у векселедателя

Векселедатель осуществляет учет выданных векселей на счете 60 (субсчет «Векселя выданные») в сумме, указанной в векселе, в корреспонденции с дебетом счетов учета материальных ценностей или издержек производства в части работ, услуг. Сумму процентов, причитающихся к уплате по векселю, в зависимости от конкретного содержания хозяйственной операции векселедатель отражает по дебету счетов производственных запасов, затрат на производство и т. п.

Учет расчетов векселями у векселедержателя

Организация — получатель денег по векселю при получении векселя на сумму, указанную в нем, отражает по дебету счета 62 (субсчет «Векселя полученные») в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи».

Поступление средств по векселю отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 (субсчет «Векселя полученные»).

Разница между суммой, указанной в векселе, и суммой задолженности за поставленную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги, в счет оплаты которых получен вексель, отражается по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример

ООО «Искра» выдает ЗАО «Ореол» вексель номинальной стоимостью 150 000 руб. за материалы стоимостью 118 000 руб. (в том чис-

пе НДС — 18 000 руб.). Через два месяца ЗАО «Ореол» предъявило вексель к оплате, и ООО «Искра» погасило задолженность по векселю.

При поступлении материалов в учете ООО «Искра» были сделаны проводки:

Д-т 10 К-т 60 (субсчет «Векселя выданные») — 100 000 руб. — оприходованы материалы;

Д-т 19 К-т 60 (субсчет «Векселя выданные») — 18 000 руб. — учтен НДС;

Д-т 10 К-т 60 (субсчет «Векселя выданные») — 32 000 руб. — отражена разница между стоимостью товара и номиналом векселя.

После оплаты векселя:

Д-т 60 К-т 51 — 150 000 руб. — оплачен вексель;

Д-т 68 К-т 19 — 18 000 руб. — возмещен из бюджета НДС по оприходованным и оплаченным материалам.

В бухгалтерском учете ЗАО «Ореол» будут сделаны записи:

Д-т 62 К-т 90 — 118 000 руб.;

Д-т 90 К-т 76 (субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС») — 18 000 руб. — начислен НДС;

Д-т 62 К-т 91 — 32 000 руб. — отражена разница между стоимостью товара и номинальной стоимостью векселя;

Д-т 91 К-т 76 (субсчет «Расчеты по неоплаченному НДС») — 4881 руб. (32 000 x 18% : 118%) — начислен НДС;

Д-т 51 К-т 62 — 150 000 руб. — получена оплата по векселю;

Д-т 76 К-т 68 — 22 881 руб. — отражена задолженность перед бюджетом по НДС.

6.4. Синтетический учет операций на расчетных счетах

Для учета операций расчетного счета предусмотрен активный Денежный счет 51 «Расчетные счета». На дебете счета 51 отражают поступления средств на расчетный счет с кредита разных счетов в зависимости от вида поступлений.

Таблица 11

Бухгалтерские записи
по поступлению денежных средств на расчетный счет

Дебет счета 51 (операции)	Кредитуемые счета
1	2
Поступила выручка за реализацию:	
° продукции (работ, услуг)	90/1
° основных средств	91/1
° прочего имущества	91/1

Окончание табл. 11

1	2
Наличные деньги внесены из кассы	50
Возврат неиспользованных остатков аккредитивов (55-1) и лимитированных чековых книжек (55-1)	55
Зачисление суммы, числящейся в пути	57
От покупателей и заказчиков	62
Возврат поступления по претензиям	76/2
Возмещены излишне перечисленные платежи в бюджет	68
Зачислены страховые возмещения:	
от страхования по договору имущественного и личного страхования	76/1
из Фонда социального страхования РФ (69-1), Пенсионного фонда РФ (69-2), Федерального или территориальных (69-3) фондов обязательного медицинского страхования	69
от отдельных лиц в погашение задолженности по беспроцентным ссудам (73-1), за причиненный ущерб (73-2)	73
от учредителей (участников) взносы в уставный капитал и другие поступления	75
Погашена дебиторская задолженность	76
От филиалов предприятия, выделенных на самостоятельный баланс, зачислены:	
штрафы за нарушение хозяйственных договоров, ранее списанная на потери дебиторская задолженность, пени, неустойки, проценты по расчетному счету, дивиденды по акциям, проценты по облигациям	91/1
Зачислены кредиты банка, займы:	
краткосрочные	66
долгосрочные	67
Зачислены средства целевого финансирования	86

По кредиту счета 51 отражают списание денежных средств с расчетного счета в дебет разных счетов в зависимости от вида расходов.

Таблица 12

Бухгалтерские записи по выбытию денежных средств с расчетного счета

Кредит счета 51 (операции)	Дебетуемые счета
1	2
Оплачены банку комиссионные за совершение операций	20,26
Выставлены аккредитивы (55-1), приобретены лимитированные чековые книжки (55-2) и сберегательные сертификаты (55-3)	55

Окончание табл. 12

1	2
Произведены финансовые вложения	58
Оплачены счета поставщиков и подрядчиков за отпущенные товарно-материальные ценности и оказанные услуги	60
Перечислены платежи по договору страхования имущества предприятия, по договору индивидуального страхования членов трудового коллектива	76/1
Погашена задолженность предприятия по предъявленным претензиям	76/2
Перечислены платежи в бюджет (налоги и штрафы за нарушение налогового законодательства)	68
Перечислены платежи в фонды: социального страхования (69/1), Пенсионный фонд РФ (69/2), Федеральный (69/3) и территориальный (69/3.1) фонды обязательного медицинского страхования	69
Перечислены платежи учредителям (участникам): возврат финансовых вложений при выбытии, дивиденды по итогам года	75
Уплачены штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам	91
Погашена задолженность по кредитам банка и проценты по ним: краткосрочным, долгосрочным	66, 67
Произведены платежи за счет непосредственной прибыли	84

Регистром аналитического учета по учету операций на расчетном счете является выписка банка, она дает бухгалтеру достоверную информацию о состоянии счета и движении средств по счету предприятия. Выписка банка является копией лицевого счета клиента банка.

Обязательными реквизитами выписки являются: номер расчетного счета клиента, дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, суммы, поступившие на расчетный счет или списанные с него, остаток на конец дня.

К банковским выпискам при выдаче их клиентам на руки прилагаются оправдательные документы. Бухгалтер, получив выписку, сверяет суммы по выписке с суммами в оправдательных документах, проставляет бухгалтерские проводки на полях выписки рядом с каждой суммой. Оправдательные документы раскладываются в соответствии с суммами в выписке банка и сшиваются с ней.

На основе корреспонденции счетов, проставленной на банковской выписке, составляется журнал-ордер № 2 по кредиту счета 51 и ведомость № 2 по дебету счета 51 «Расчетные счета». Каждая строка журнала-ордера № 2 и ведомости № 2 соответствует одной выписке банка.

Вопросы для самоконтроля

1. На основании каких первичных документов и учетных регистров осуществляются записи по синтетическому счету 51 «Расчетные счета»?
2. Что является регистром аналитического учета по операциям на расчетном счете?
3. Что значит обработать выписку банка?
4. Первичные документы по зачислению на расчетный счет и списанию с него денег.
5. В каких регистрах ведут синтетический учет операций на расчетном счете?

6.5. Бухгалтерский учет расчетных отношений. Характеристика счетов

В зависимости от содержания операций расчеты делятся на два вида:

- 1) по товарным операциям, если предприятие выступает поставщиком своей готовой продукции, товара или покупателем, заготавливающим товарно-материальные ценности;
- 2) по нетоварным операциям, связанным с движением денежных средств, т. е. с погашением задолженности бюджету, банку, внебюджетным фондам, работникам и т. д.

Для ведения расчетных операций используются следующие счета.

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками за полученные товарно-материальные ценности, принятые выполненные работы и потребленные услуги.

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — для учета расчетов за отгруженную продукцию (товары); выполненные работы и оказанные услуги (если моментом реализации является дата отгрузки). Счет активный, балансовый.

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» — для учета расчетов с бюджетом по налогам, уплачиваемым организацией, налогам, удержанным с персонала этой организации.

Таблица 13

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — задолженность покупателей и заказчиков по отгруженной им продукции, сданным работам, услугам		
90/1	Стоимость отгруженных товаров в отчетном месяце	Получено наличными за продукцию, работы, услуги	50
90/1	То же, продукции, работ, услуг	То же, зачислено на расчетный или валютный счет	51, 52
91/1	То же, переданных основных средств, прочих активов	Оплата векселей полученных	51, 52
		Списание на убытки не погашенной в срок дебиторской задолженности покупателей	91/2

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — для учета расчетов по отчислению на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование персонала организации — Единый социальный налог.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — для учета расчетов с персоналом, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе организации, по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — для учета расчетов с работниками организации по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы, а также на служебные командировки.

Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — для учета всех расчетов с персоналом организации, кроме расчетов по оплате труда, расчетов с подотчетными лицами и депонентами.

Счет 75 «Расчеты с учредителями» — для учета всех видов расчетов с учредителями организации (акционерами акционерного общества, участниками ООО, членами кооператива и т. п.) по вкладам в уставный (складочный) капитал, по выплате доходов и др.

Таблица 14

**Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 1
«Расчеты по предоставленным займам»**

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — сумма задолженности работников по непогашенным ссудам на индивидуальное и кооперативное строительство, на приобретение садовых домиков и т. п.		
50	Вновь выданные займы данного вида	Суммы очередных платежей в зависимости от характера погашения	50,51, 70
91/1	Начисление процентов по займу		

Таблица 15

**Счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2
«Расчеты по возмещению материального ущерба»**

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — сумма задолженности материально-ответственных лиц организации по недостачам и хищениям		
94	Сумма возникшей в отчетном месяце задолженности материально-ответственных лиц по недостачам и хищениям денежных и товарно-материальных ценностей по фактической себестоимости	Суммы, удержанные из зарплаты в погашение задолженности по недостачам и хищениям	70
98,28	На разницу между взыскиваемой суммой по розничной цене и суммой, отраженной по счету 94 по мере взыскания за потери от брака продукции	Суммы, внесенные наличными в погашение указанной задолженности	50
		Суммы, списанные ввиду неплатежеспособности виновного лица	91,63

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — для учета расчетов по всякого рода операциям с дебиторами и кредиторами, разными организациями по операциям некоммерческого характера (с учебными заведениями, научными организациями и т. п.); транспортными (железнодорожными и водными) организациями за услуги, оплачиваемые чеками; по депонированным суммам заработной платы, премий и других аналогичных выплат; по суммам, удержанным из заработной платы работников организации в пользу разных организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судебных органов и др.

Счет 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» — для учета расчетов по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию, медицинскому страхованию) организации, в которой организация выступает страхователем. Страхование бывает двух видов:

- обязательное;
- добровольное (по решению организации).

Расходы на обязательное страхование учитываются при налогообложении в полном объеме, расходы на добровольное страхование — в пределах тарифов, установленных законом (ст. 263 НК РФ). Начисление страховых платежей отражается по кредиту счета 76/1: Д-т 20, 23, 25, 26,44, 91/2... К-т 76/1.

Сумму начисленных платежей можно выплатить страховой организации из кассы или перечислить с банковского счета:

Д-т 76/1
К-т 50, 51, 52.

При наступлении страхового случая застрахованному работнику полагается выплата страхового возмещения:

Д-т 50, 51, 52 К-т 76/1 — поступила сумма страхового возмещения;

Д-т 76/1 К-т 73 — начислена сумма страхового возмещения работнику;

Д-т 73 К-т 50 (51) — сумма страхового возмещения выплачена работнику организации.

Счет 76/2 «Расчеты по претензиям» — для учета расчетов по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным им и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам, а также при ошибочно зачисленных или списанных банком суммах с расчетного счета организации.

Аналитический учет по счетам ведется в ведомости № 7, а по счету 76 такая ведомость открывается для каждого субсчета.

Таблица 16

Счет 76/2 «Расчеты по претензиям»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — задолженность различных организаций за принятые претензии		
60	Возникновение задолженности за недогруз ценностей, несоответствие цен, арифметические ошибки в платежных документах, обнаруженные после акцепта платежных требований	Сумма поступивших платежей от дебиторов или суммы, ошибочно зачисленные банком на расчетный счет	51
51	Ошибочно снятые банком суммы с расчетного счета и списание ошибочно зачисленных		
26	Суммы претензий поставщикам энергии за простои по внешним причинам		
91/1	Суммы штрафов, пеней, неустоек, взыскиваемых с поставщиков за несоблюдение договорных обязательств в размерах, ими признанных или присужденных арбитражем		

Таблица 17

Счет 76/3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
	С — задолженность разных организаций предприятию	С — задолженность организации разным кредиторам	
51, 52, 50	Погашение кредиторской задолженности разным организациям	Погашение дебиторской задолженности разными организациями и лицами	

Окончание табл. 17

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
91/1	Начислена арендная плата по нежилым помещениям	Возникновение прочей кредиторской задолженности	50, 51
	Возникновение прочей дебиторской задолженности	Приобретение материальных ценностей	10, 19
91/1	Начислены дивиденды к получению	Поступили причитающиеся дивиденды	50, 51, 52
		Услуги по капитальному строительству	08, 19
		Производственные услуги	19, 20, 25, 26

Таблица 18

Счет 76/4 «Расчеты по депонированным суммам»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
		С — задолженность организации сотрудникам по не полученной ими заработной плате	
50	Суммы, выданные в отчетном месяце (депонированной заработной платы)	Суммы непополненной заработной платы в отчетном месяце	70

Формы ведомостей по всем указанным ранее счетам аналогичны ведомости № 7, которая составлена для счета 76. В конце месяца по ведомости аналитического учета подсчитывают итоги оборотов и выводят сальдо на следующий месяц.

Таблица 19

Счет 76/5 «Расчеты по исполнительным документам»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
		С — задолженность организации учреждениям и лицам, в пользу которых произведены удержания по исполнительным листам	

Окончание табл. 19

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
50	Суммы, выданные наличными в погашение задолженности по исполнительным листам	Удержания по исполнительным листам в отчетном месяце	70
51	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по исполнительным листам		

Кредитовые обороты в разрезе корреспондирующих счетов из ведомостей № 7 записывают в журнал-ордер № 8 по кредиту счетов 62, 68, 73, 76 и др.

6.6. Учет расчетов с подотчетными лицами

t

В процессе финансово-хозяйственной деятельности у организаций возникает потребность в использовании наличных денежных средств для расчетов с работниками по командировкам, выдачи им средств на представительские цели, для покупки товаров в других организациях или у физических лиц, а также на иные хозяйственно-операционные нужды.

При выдаче денежных средств организация обязана:

- 1) определить сумму подотчетных средств и срок, на который она выдается;
- 2) получить от подотчетного лица отчет о расходах в срок не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который выданы средства;
- 3) выдавать денежные средства работнику под отчет при условии полного отчета им по ранее выданным авансам;
- 4) запретить передачу подотчетных денежных средств от одного работника другому.

6.6.1. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по служебным командировкам

Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по выданным наличным денежным средствам ведется организацией на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». При этом на сумму денежных средств, выданных под отчет, делается запись:

Д-тсч. 71К-тсч. 50.

Для целей налогообложения размер отдельных видов командировочных расходов принимается в пределах установленных законодательством норм.

Состав затрат, включаемых в командировочные расходы, а также предельные их размеры, принимаемые при налогообложении прибыли, определяются Минфином России (по заграничным командировкам по согласованию с Министерством иностранных дел РФ).

В состав расходов по служебным командировкам включаются затраты:

- по найму жилого помещения;
- по бронированию гостиничных номеров и авиабилетов;
- по проезду к месту командировки и обратно к месту постоянной работы в размере стоимости проезда воздушным, железнодорожным и автомобильным транспортом общего пользования (кроме такси);
- по уплате страховых платежей по государственному обязательному страхованию пассажиров на транспорте;
- по оплате сборов за предварительную продажу билетов (проездных документов);
- по оплате расходов за пользование в поездах постельными принадлежностями;
- суточные за время нахождения в командировке (при однодневных командировках в пределах России право работника на суточные определяет руководитель организации);
- по возмещению расходов на телефонные переговоры, если они связаны с производством и подтверждены соответствующими документами.

Для командировки работнику оформляется командировочное удостоверение.

По возвращении из командировки работник обязан в течение трех дней представить руководителю организации для утверждения авансовый отчет с приложением командировочного удостоверения и документов, подтверждающих достоверность произведенных расходов. По Утверждению отчета руководителем он передается в бухгалтерию для отражения в бухгалтерском учете используемых сумм.

Порядок учета расходов по служебной командировке для целей налогообложения имеет следующие особенности:

- налогооблагаемая прибыль корректируется (уменьшается) на сумму превышения применяемой в организации нормы суточных (фактических расходов) над ее размером, установленным Минфином России. При этом сумма превышения суточных, выплаченная командированному работнику, подлежит обложению налогом на Доходы физических лиц;

— сумма расходов работника по оплате услуг по найму помещения и проезда на транспорте при отнесении на затраты подлежит уменьшению на сумму НДС, приходящуюся на них, при наличии счета фактуры;

— расходы по найму жилого помещения принимаются для целей налогообложения прибыли предприятия без ограничений в полном объеме, по фактическим расходам, подтвержденным документами.

Пример

ООО «Полет» 1 февраля 2008 г. направило С. В. Семенова в командировку сроком на 14 дней. Цель командировки — заключение договора о поставке сырья. ООО «Полет» установило, что суточные для командировок по России составляют 750 руб. в день. Перед командировкой Семенов получил из кассы 17 000 руб. в том числе суточные 10 500 руб. (14 дн. x 750 руб.). После возвращения из командировки Семенов представил авансовый отчет, автобусные билеты на проезд туда и обратно стоимостью 600 руб. и счет гостиницы и счет-фактуру на сумму 5600 руб. В бухгалтерском учете ООО «Полет» будут сделаны проводки:

Д-т 71 К-т 50 — 17 000 руб. — выдан аванс на командировочные расходы;

Д-т 26 К-т 71 — 10 500 руб. — в расходы включены суточные;

Д-т 26 К-т 71 — 600 руб. — в расходы включены затраты на проезд;

Д-т 26 К-т 71 — 4746 руб. (5600 - 5600 x 18% : 118%) — в расходы включены затраты на проживание без НДС;

Д-т 19 К-т 71 — 854 руб. (5600 x 18% : 118%) — учтен НДС по проживанию согласно счету-фактуре;

Д-т 68 К-т 19 — 854 руб. — принят к вычету НДС.

В налоговом учете в состав расходов войдут суточные в пределах норм, установленных Правительством РФ, — 9800 руб. (14 дн. x 700 руб.).

Таблица 20

Нормы возмещения работнику командировочных расходов на территории РФ в 2008 г.

Виды выплат	Нормы возмещения расходов в сутки
Оплата найма жилого помещения: — при наличии документа, подтверждающего сумму расходов	По фактическим расходам, подтвержденным документами
Суточные (за каждый день, проведенный в командировке)	700 руб.

Из денег, выданных под отчет, работник не израсходовал:

17 000 - 5600 - 10 500 - 600 = 300 руб.

Д-т 50 К-т 71 — 300 руб. — возвращена в кассу неиспользованная сумма аванса.

В суточных, превышающих 700 руб. в день, необходимо удержать налог на доходы физических лиц.

Д-т 70 К-т 68 — 91 руб., т. е. (10 500 - 9800) x 13% — удержан налог на доходы со сверхнормативных суточных.

Наряду с командировочными расходами работники организации могут получать в кассе наличные денежные средства на хозяйственно-операционные расходы, на представительские нужды.

6.6.2. Учет расчетов с подотчетными лицами по хозяйственно-операционным расходам

Под хозяйственно-операционными понимаются расходы работников на покупку в установленных пределах товара, включая оплаты ГСМ, на оплату работ и услуг. При этом необходимо учитывать следующие моменты:

— наличные денежные средства выдаются работникам в размере 10-дневной потребности и на срок не более 15 рабочих дней;

— платежи наличными производятся в пределах лимита, установленного Банком России для расчетов наличными между юридическими лицами, — 100 000 руб.;

— лимит устанавливается на один платеж, под которым понимается платеж по одному документу или платеж в день по нескольким документам;

— при покупке у физического лица сделка оформляется договором купли-продажи, который содержит данные физического лица — продавца товара;

— при покупке сельхозпродукции у населения составляется закупочный акт, который должен содержать обязательные реквизиты (паспортные данные, местожительство продавца, наименование продуктов и т. п.).

Нарушение указанного правила может привести к уплате организацией штрафа в двукратном размере суммы произведенного платежа.

При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т сч. 71 К-т сч. 50 — выданы денежные средства под отчет;

Д-т сч. 10, 19, 20, 26 и др. К-т сч. 71 — оприходованы ценности или списаны расходы согласно утвержденному отчету и предъявленным приходным документам;

Д-т сч. 41 К-т сч. 71 — оприходованы ценности, купленные в торговых розничных организациях (примечание: согласно гл. 21 НК РФ

суммы НДС по материальным ценностям (работам, услугам), приобретенным для производственных нужд у организаций розничной торговли, к зачету у покупателей не принимаются и расчетным путем не выделяются);

Д-т сч. 50 К-т сч. 71 — возвращен неиспользованный аванс;

Д-т сч. 71 К-т сч. 50 — выдано в счет перерасхода по авансовому отчету.

Учет расчетов с подотчетными лицами должен обеспечивать правильность и своевременность расчетов, поэтому он ведется по каждой выданной под отчет сумме и каждому подотчетному лицу в журнале-ордере № 7, который имеет линейно-позиционную форму построения, позволяет вести синтетический и аналитический учеты по счету 71.

Таблица 21

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

С кредита счетов	Дебет	Кредит	В дебет счетов
50	Выдано под отчет из кассы на хозяйственные нужды или на командировочные расходы	Использование подотчетных сумм на приобретение сырья и материалов	10
50	Возврат подотчетному лицу перерасхода согласно утвержденному авансовому отчету	Списание расходов по командировке на общехозяйственные расходы	26
51	Перечисление подотчетных сумм с расчетного счета	Подотчетные суммы, использованные на покрытие расходов, связанных с реализацией продукции	44
52	Получение на командировки валютных средств	Взнос неиспользованных подотчетных сумм	50
55	Оплата подотчетных сумм чеками	Возмещение долга по подотчетным суммам	70

Вопросы для самоконтроля

1. На какие цели из кассы могут выдаваться наличные деньги и кто имеет право их получить?
2. Что называется служебной командировкой?
3. Как оформляется авансовый отчет об израсходованных подотчетных суммах?
4. Какой счет предназначен для учета расчетов с подотчетными лицами? Дайте характеристику счета.

5. Как можно организовать аналитический учет расчетов с подотчетными лицами?

6. Какие расходы учитываются при служебных командировках?

6.7. Учет операций на валютных счетах

Организации, осуществляющие внешнеэкономическую деятельность, открывают в банке валютный счет. Банк должен иметь лицензию Центрального банка РФ на ведение валютных операций и осуществление контроля за правильным и своевременным оформлением валютных операций. Между банком и предприятием заключается договор о расчетно-кассовом обслуживании, в котором фиксируется перечень услуг банка, тарифы комиссионных вознаграждений за услуги. Количество валютных счетов, которое может быть открыто, не ограничено и зависит в основном от видов валют.

Основным документом, на основании которого зачисляют или снимают валюту со счета, является заявление на перевод, а обо всех произведенных операциях банк сообщает организации в выписках банка с валютного счета в двух валютах (иностранной и ее рублевом эквиваленте).

Для учета операций по движению средств на валютных счетах применяют счет 52 «Валютные счета».

К нему открываются субсчета:

- 52/1 Транзитный валютный счет,
- 52/2 Текущий валютный счет,
- 52/3 Специальный транзитный валютный счет.

Все поступившие в адрес организации валютные средства зачисляются вначале на транзитный счет.

По дебету счета 52 отражают:

- поступления в кассу взносов в уставный капитал;
- поступления от продажи акций, облигаций;
- поступления в виде кредитов;
- поступления в виде пожертвований на благотворительные

Цели;

- валютную выручку от экспорта товаров (работ, услуг);
- средства, купленные на внутреннем валютном рынке Российской Федерации.

Организации имеют право приобрести валюту на командировочные расходы, операции по выполнению обязательств по договорам, контрактам и др.

Для этого открывается специальный транзитный валютный счет, на который зачисляется только иностранная валюта, купленная за Рубли на валютном рынке. Снятие наличной иностранной валюты со

специального транзитного валютного счета не допускается, за исключением случаев, оплаты командировочных расходов. В случае если приобретенная валюта не была использована по назначению в течение семи дней со дня зачисления на специальный транзитный счет, она подлежит обратной продаже.

Для учета покупки и продажи валюты используется счет 57 «Переводы в пути», к которому могут быть открыты субсчета:

57/1 — валютные средства, перечисленные для продажи;

57/2 — депонированная банком валюта для продажи;

57/3 — средства, перечисленные для покупки валюты — для учета рублевых средств, которые перечислены для покупки, до дня покупки валюты.

В учете движение валютных средств отражается следующими проводками:

Д-т 52/1 К-т 90 — зачисление экспортной валютной выручки (при учете реализации по моменту оплаты);

Д-т 52/1 К-т 62 — зачисление сумм, поступивших от иностранных покупателей (при учете реализации по моменту отгрузки);

Д-т 52/2 К-т 66, 67 — зачисление кредитов банков;

Д-т 52/2 К-т 75/1 — погашение задолженности по вкладам иностранного учредителя в уставный капитал;

Д-т 68 К-т 52/2 — перечисление задолженности перед бюджетом в валюте;

Д-т 66,67 К-т 52/2 — погашение кредитов банка;

Д-т 52/3 К-т 57/3 — зачисление приобретенной иностранной валюты;

Д-т 91 К-т 52/3 — оплата услуг банка.

Все валютные операции осуществляются без каких-либо ограничений. Для некоторых валютных операций должен использоваться специальный счет. Специальный счет может применяться для осуществления:

— валютных операций, связанных с движением капитала;

— купли-продажи иностранной валюты и чеков, номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте.

6.7.1. Операции по продаже валюты

Полученная от продажи выручка зачисляется на транзитный валютный счет организации. Его открывает банк на основании договора банковского валютного счета.

Когда экспортная выручка поступает на счет, бухгалтер делает проводку:

Д-т 52 «Транзитный валютный счет» К-т 62, 90 — поступила экспортная выручка.

Если часть выручки необходимо продать, бухгалтер делает запись:

Д-т 57 К-т 52 «Транзитный валютный счет» — направлена часть валютной выручки на продажу.

Предприятие имеет право расходовать иностранную валюту, поступившую на транзитный счет. Например, этой валютой можно оплатить:

— перевозку грузов за границей;

— экспортные таможенные пошлины и таможенные сборы;

— перевод денег с транзитного счета.

Для определения результата от продажи валюты используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета записывается стоимость иностранной валюты по курсу Банка России на день продажи, а также расходы, связанные с указанными операциями, по кредиту — сумма в рублях, полученная за проданную валюту. Поскольку счет 91 закрывается, после каждой операции по продаже валюты определяется ее результат, который списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

В случае если валюта продается или покупается уполномоченным банком не сразу, а спустя несколько дней после перечисления денежных средств, то для учета перечисленных денежных средств используется отдельный субсчет, открываемый к счету 57 «Переводы в пути».

При этом в учете выполняются следующие бухгалтерские проводки:

Д-т 57/1 К-т 52 — списание валюты банком с валютного счета организации для продажи;

Д-т 91 К-т 57/2 — списание проданной валюты по курсу Банка России на день продажи;

Д-т 91 К-т 51, 52, 76 — расходы, связанные с продажей;

Д-т 51 К-т 91 — зачисление рублевого эквивалента проданной валюты;

Д-т 91 К-т 99 — прибыль от продажи валюты;

Д-т 99 К-т 91 — убыток от продажи валюты.

Пример 1

ЗАО «Континент» получило на свой транзитный счет 100 000 долл. США. За перевозку экспортного груза по территории Польши оно должно заплатить ООО «Транском» 8000 долл. США. ЗАО «Континент» перечислило деньги ООО «Транском» со своего транзитного валютного счета, а затем продало часть валютной выручки.

Рубли, полученные от продажи иностранной валюты, зачисляются на расчетный счет предприятия. При этом в учете бухгалтер делает проводку:

Д-т 51 К-т 91 субсчет «Прочие доходы» — зачислены деньги, полученные от продажи иностранной валюты.

Обычно курс иностранной валюты на дату, когда ее списывают для продажи, не совпадает с тем курсом, который установлен на дату получения рублей. Из-за этого образуется курсовая разница. И если курс вырос, то в учете делается следующая проводка:

Д-т 57 К-т 91 субсчет «Прочие доходы» — отражена положительная курсовая разница.

Если же курс иностранной валюты упал, то в учете записывают:

Д-т 92 субсчет «Прочие расходы» К-т 57 — отражена отрицательная курсовая разница.

Рассчитывая налог на прибыль, бухгалтер должен уменьшить доходы своей организации на отрицательную курсовую разницу. А на положительную разницу, наоборот, нужно увеличить облагаемую прибыль.

Кроме того, официальный курс Центрального банка РФ, как правило, превышает банковский курс. Получившуюся из-за этого разницу организация может исключить из своей прибыли. Ведь подп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ позволяет относить эту разницу к прочим расходам.

За то, что банк продал иностранную валюту, ему положено вознаграждение. Его размер не должен превышать 1,3% от продаваемой суммы. В учете банковское вознаграждение отражается следующей проводкой:

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 51 (52) — отражено вознаграждение банка.

Для организации сумма комиссионного вознаграждения банка является внереализационным расходом. На это вознаграждение нужно уменьшить облагаемую базу по налогу на прибыль.

Когда часть экспортной выручки продана, остаток денег, полученных от иностранного партнера, перечисляется на текущий валютный счет организации. При этом в учете делается проводка:

Д-т 52, субсчет «Текущий валютный счет», К-т 52, субсчет «Транзитный валютный счет» — зачислена часть экспортной выручки на текущий валютный счет.

Пример 2. Отражение в бухгалтерском учете операций по продаже валюты (цифры условные).

На транзитный валютный счет предприятия зачислены экспортная валютная выручка в размере 300 000 долл. США и вклад в уставный капитал от иностранного учредителя в размере 100 000 долл. США. Курс на день поступления составлял 30 руб./долл. США.

Предприятие совершило продажу части выручки. Курс на дату снятия валюты со счета составлял 31 руб./долл. США, а курс продажи — 30,50 руб./долл. США. Сумма проданной валюты была зачислена на расчетный счет. Комиссия банку составила 100 долл. США.

Вариант бухгалтерского оформления таких операций выглядит следующим образом:

Д-т 52/1 К-т 62 — 300 000 долл. США/9 000 000 руб. — зачислена экспортная валютная выручка;

Д-т 52/2 К-т 75/1 — 100 000 долл. США/3 000 000 руб. — погашена задолженность по вкладу в уставный капитал;

Д-т 57/1 К-т 52/3 — 30 000 долл. США/930 000 руб. — сумма, перечисленная для продажи;

Д-т 91 К-т 57/1 — 30 000 долл. США/915 000 руб. — суммы валюты, списанные по курсу Центрального банка РФ на день продажи;

Д-т 51 К-т 91 — 915 000 руб. — суммы, зачисленные после продажи валюты;

Д-т 91 К-т 52/1 — 100 долл. США/3100 руб. — комиссия банку;

Д-т 91 К-т 57/1 — 15 000 руб. — отрицательная курсовая разница на счете 57/1.

Обязательно надо продавать валюту, которую предприятие купило и не потратило в течение семи дней после этого. Такая продажа называется обратной.

Порядок ее отражения в учете рассмотрим на конкретном примере.

Пример 3

ЗАО «Восход» приобрело 5000 долл. США, чтобы погасить валютный заем. Валюта была зачислена на специальный транзитный валютный счет организации. Однако ЗАО «Восход» так и не поручило банку перевести купленную валюту иностранному заимодавцу. Поэтому банк на восьмой день с момента зачисления валюты продал купленные ЗАО «Восход» доллары. За это банк получил комиссионное вознаграждение — 1000 руб.

Курс доллара США, установленный Центральным банком РФ на дату списания валюты и дату зачисления выручки от ее продажи, равен 30,8 руб. Однако доллары были проданы по курсу 30,7 руб.

Бухгалтер ЗАО «Восход» сделал такие проводки:

Д-т 57 К-т 52, субсчет «Специальный транзитный валютный счет» — 154 000 руб. (5000 долл. США x 30,8 руб./долл. США) — списана валюта для продажи;

Д-т 51 К-т 91, субсчет «Прочие доходы» — 153 500 руб. (5000 долл. США x 30,7 руб./долл. США) — зачислены на расчетный счет средства, поступившие от продажи валюты;

Д-т 91, субсчет «Прочие доходы», К-т 57 — 154 000 руб. (5000 долл. США x 30,8 руб./долл. США) — списана проданная валюта;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 51 — 1000 руб. — списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банка;

Д-т 99 К-т 91, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — 1500 руб. (154 000 + 1000 - 153 500) — отражен убыток от продажи валюты.

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Восток» должен отразить в составе прочих расходов:

— убыток от превышения курса Центрального банка РФ над курсом коммерческого банка — 500 [500 долл. США х (30,8 руб./долл. США - 30,7 руб./USD)];

— вознаграждение банка за продажу валюты — 1000 руб.

Организации могут продавать иностранную валюту без ограничений. Для этого им достаточно направить в банк поручение на продажу валюты. При этом предприятие несет такие расходы:

— комиссионное вознаграждение банка;

— убытки от превышения курса Центрального банка РФ над курсом коммерческого банка.

Все эти расходы в налоговом учете относятся к прочим. Поэтому на эту сумму нужно уменьшить доход, рассчитывая налог на прибыль.

Рассмотрим на примере, как будет отражаться в учете продажа валюты.

Пример 4

ЗАО «Восход» подало в банк заявку на продажу 20 000 долл. США. Банк продал валюту по курсу 30,6 руб. Официальный курс Центрального банка РФ и на дату списания валюты и на дату зачисления выручки от ее продажи равен 30,8 руб.

Согласно договору, заключенному с банком, комиссионное вознаграждение списывается с рублевого счета предприятия и равно 2000 руб.

В учете ЗАО «Восход» делаются следующие проводки:

Д-т 57 К-т 52, субсчет «Текущий валютный счет» — 616 000 руб. (20 000 долл. США х 30,8 руб./долл. США) — списана валюта для продажи;

Д-т 51 К-т 91, субсчет «Прочие доходы» — 612 000 (20 000 долл. США х 30,6 руб./долл. США) — зачислены на расчетный счет средства, поступившие от продажи валюты;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 57 — 616 000 руб. (20 000 долл. США х 30,8 руб./долл. США) — списана проданная валюта;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 51 — 2000 руб. — списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банка;

Д-т 99 К-т 91, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов» — 6000 руб. (616 000 + 2000 - 612 000) — отражен убыток от продажи валюты.

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Восход» должен отразить в составе внереализационных расходов:

— убыток от превышения курса Центрального банка РФ над курсом коммерческого банка — 4000 руб. [20 000 долл. США х X (30,8 руб./долл. США - 30,6 руб./долл. США)];

— вознаграждение банка — 2000 руб.

6.7.2. Операции по покупке валюты

Рассчитываться долларами, евро или любой другой валютой на территории нашей страны российским предприятиям запрещено.

Однако если организация заключила сделку с зарубежной компанией, то она может купить валюту, чтобы расплатиться с партнером. Валюту можно покупать в банках, у которых есть лицензия на проведение операций в иностранной валюте.

Организация может купить валюту, если:

— заключен импортный контракт;

— сотрудник едет в командировку за рубеж;

— есть представительство за границей;

— нужно заплатить банку комиссионное вознаграждение за продажу и покупку валюты.

В любом случае, чтобы купить валюту, организация должна заполнить и направить в банк поручение на покупку с указанием, для каких целей приобретается валюта.

После того как деньги на покупку валюты будут списаны с расчетного счета, бухгалтер делает проводку:

Д-т 57 «Переводы в пути», субсчет 57/3 «Средства, перечисленные для покупки валюты»,

К-т 51 «Расчетные счета». Вся купленная валюта должна быть зачислена на специальный транзитный счет. Этот счет открывает банк без подачи заявления с просьбой об открытии этого счета.

Зачисление приобретенной валюты по курсу на день зачисления:

Д-т 52/3 «Специальный транзитный валютный счет» К-т 57 «Переводы в пути», субсчет 57/3 «Средства, перечисленные для покупки валюты», или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Сумма превышения рублевой суммы, снятой на покупку валюты, над рублевым эквивалентом приобретенной валюты списывается на прочие расходы:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»;

К-т 57 «Переводы в пути», субсчет 57/3 «Средства, перечисленные для покупки валюты», или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Превышение рублевого эквивалента приобретенной валюты над суммой, израсходованной на ее покупку, зачисляется в прочие доходы:

Д-т 57 «Переводы в пути», субсчет 57/3 «Средства, перечисленные для покупки валюты», или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации» затраты на банковские услуги нужно включать в состав прочих расходов. После того как банк спишет свое вознаграждение со счета предприятия, бухгалтер делает запись:

Д-т 91 К-т 51 (52) — отражено вознаграждение банка.

Но предприятие может поступить по-другому, если валюта была ему нужна, чтобы купить материально-производственные запасы или основные средства. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) позволяет учитывать банковское вознаграждение в первоначальной цене материально-производственных запасов (МПЗ) или основных средств. Но только в случае, если эти активы еще не приняты к учету. Бухгалтеру же при этом следует сделать следующую проводку:

Д-т 10 (08...) К-т 51 — отражено вознаграждение банку.

Что же касается налогообложения, то, рассчитывая налог на прибыль, организация может уменьшить свой доход на банковское вознаграждение. Глава 25 НК РФ позволяет делать это двумя способами. Во-первых, сумму вознаграждения можно включить в стоимость товарно-материальных ценностей (п. 2 ст. 254 НК РФ) или в первоначальную цену амортизируемого имущества (п. 1 ст. 257 НК РФ). Так можно поступить, если предприятие оплатило эти активы до того, как приняло их к учету. Во-вторых, организация вправе отнести вознаграждение к прочим расходам (подп. 16 п. 1 ст. 265 НК РФ).

Пример 1

ЗАО «Русские цветы» получило материалы от иностранного поставщика. Предприятие должно погасить перед ним свою задолженность, которая составляет 20 000 долл. США. По поручению ЗАО «Русские цветы» банк купил доллары США по курсу 31 руб. На дату зачисления денег на специальный транзитный валютный счет официальный курс доллара США составил 30,8 руб. А когда деньги перечислялись поставщику, курс был равен 30,9 руб.

За покупку долларов США банк удержал с ЗАО «Русские цветы» комиссионное вознаграждение — 1000 руб.

ЗАО «Русские цветы» на покупку иностранной валюты выделило 625 000 руб.

В бухгалтерском учете ЗАО «Русские цветы» были сделаны следующие проводки:

Д-т 57 К-т 51 — 625000 руб. — направлены денежные средства на покупку валюты;

Д-т 52, субсчет «Специальный транзитный валютный счет», К-т 57 — 616 000 руб. (30,8 руб./долл. США х 20 000 долл. США) — зачислена на специальный транзитный счет приобретенная валюта;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 57 — 4000 руб. [20 000 долл. США х (31 руб./долл. США - 30,8 руб./долл. США)] — отражена разница между курсом покупки валюты и курсом Центрального банка РФ;

Д-т 51 К-т 57 — 5000 руб. (625 000 - 616 000 - 4000) — возвращены неизрасходованные деньги на покупку валюты;

Д-т 91, субсчет «Прочие расходы», К-т 51 — 1000 руб. — списано с расчетного счета комиссионное вознаграждение банка;

Д-т 60, субсчет «Специальный транзитный валютный счет», К-т 52 — 618 000 руб. (20 000 долл. США х 30,9 руб./долл. США) — перечислены деньги поставщику;

Д-т 52, субсчет «Специальный транзитный валютный счет», К-т субсчет «Прочие доходы» — 2000 руб. (618 000 - 616 000) — отражена положительная курсовая разница;

Д-т 99, субсчет «Сальдо прочих доходов и расходов», К-т 91/1 — 3000 руб. (4000 + 1000 - 2000) — отражено сальдо прочих доходов и расходов.

В налоговом учете бухгалтер ЗАО «Русские цветы» должен отразить:

— прочие расходы в размере 5000 руб. (4000 + 1000);

— прочие доходы — 2000 руб.

6.7.3. Учет курсовой разницы

Денежные средства, учитываемые на валютном счете, подлежат пересчету в рубли по курсу Центрального банка РФ.

В результате изменения курса в учете возникают курсовые разницы. Курсовая разница, образовавшаяся на валютном счете, — это разница между рублевой оценкой иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции и рублевой оценкой этой валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему:

— на дату совершения следующей операции с этой валютой;

— на конец отчетного периода.

Курсовые разницы могут быть положительными и отрицательными. Положительные курсовые разницы являются прочими доходами предприятия, а отрицательные — прочими расходами.

Курсовые разницы учитываются при определении налогооблагаемой прибыли предприятия.

Курсовая разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Д-т 52 К-т 91/1 — отражена положительная курсовая разница по остатку на валютном счете.

Д-т 91/2 К-т 52 — отражена отрицательная курсовая разница.

Пример

По состоянию на 1 марта отчетного года остаток денежных средств на валютном счете предприятия составил 10 000 долл. США, курс доллара США на отчетную дату был установлен в размере 25 руб. В течение первого квартала операций по валютному счету не совершалось. На 31 марта отчетного года курс доллара США установлен Центральным банком РФ в размере 30 руб. В конце квартала бухгалтер произвел переоценку остатка на валютном счете. В результате этой переоценки в отчете возникла курсовая разница. Для расчета курсовой разницы используются следующие данные:

— остаток денежных средств на счете 52 на начало отчетного квартала 250 000 руб. (10 000 долл. США x 25 руб.);

— остаток денежных средств на счете 52 на конец квартала 300 000 руб. (10 000 долл. США x 30 руб.).

Следовательно, образовалась положительная курсовая разница 50 000 руб. (300 000 руб. - 250 000 руб.).

В учете делаются следующие записи:

Д-т 52 К-т 91 — 50 000 руб.

Д-т 99 К-т 68 — 12 000 руб. (50 000 руб. x 24%) — начислен налог на прибыль от курсовой разницы.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие организации могут открывать валютный счет в банке?
2. В каком банке можно открыть валютный счет?
3. Что такое курсовая разница?
4. Какую валюту организация должна продать обязательно?
5. Как отражаются на счетах операции по покупке и продаже валюты?

Тест

1. Какой бухгалтерской записью отражают продажу продукции за наличный расчет:
 - а) Д-т 51 К-т 90;
 - б) Д-т 50 К-т 90;

в) Д-т 50 К-т 51;

Д-т 50 К-т 76.

2. На основании каких первичных документов и регистров осуществляются записи на синтетическом счете 50 «Касса»:

а) кассовой книги;

б) отрывных листов кассовой книги и приложенных к ним документов;

в) первичных документов по поступлению и расходованию денег.

3. Что означает бухгалтерская запись Д-т 20 К-т 51:

а) оплата счетов поставщиков за поступившие от них материалы;

б) оплата расходов по изготовлению продукции;

в) уплата процентов банку.

4. На основании каких первичных документов и учетных регистров осуществляются записи по счету 51 «Расчетные счета»:

а) выписка из расчетного счета;

б) выписка с приложенными документами;

в) справка бухгалтерии;

г) первичные документы по зачислению и списанию денег с расчетного счета.

5. Что означает бухгалтерская запись Д-т 51 К-т 62:

а) перечисление покупателю денежных средств;

б) получение аванса от покупателя.

6. На основании каких документов заполняют журнал-ордер № 7:

а) РКО, ПКО и кассовой книги;

б) авансовых отчетов;

в) отчетов кассира, авансовых отчетов, журнала-ордера № 7 за прошлый месяц.

7. Журнал-ордер № 1 заполняют на основании:

а) отчетов кассира;

б) кассовой книги;

в) журнала регистрации РКО, ПКО;

г) РКО, ПКО.

8. Расчеты по специальным счетам в банке на счете 55 ведут:

а) в журнале-ордере № 2/1;

б) в журнале-ордере № 3;

в) в журнале-ордере № 4.

9. Аккредитивную форму расчетов применяют для счетов:

а) с дебиторами и кредиторами;

б) с покупателями и заказчиками;

в) с поставщиками и подрядчиками.

10. На основании каких документов производят списание подотчетных сумм:

а) авансовых отчетов;

- б) авансовых отчетов и оправдательных документов;
- в) оправдательных документов.

11. Что является регистром аналитического учета по счету 50 «Касса»:

- а) кассовая книга;
- б) расчет лимита кассы;
- в) журнал-ордер № 1, ведомость № 1.

12. Что является регистром аналитического учета по счету 51 «Расчетный счет»:

- а) журнал-ордер № 2;
- б) выписка банка;
- в) ведомость № 2.

13. Какой проводкой оформляют погашение недостачи кассиром:

- а) Д-т94К-т50;
- б) Д-т50К-т94;
- в) Д-т50К-т73/2;
- г) Д-т73/2К-т50.

14. Платежное требование представляет собой:

- а) требование покупателя к поставщику;
- б) поставщика к покупателю;
- в) дебитора к кредитору.

15. Что означает сальдо дебетовое по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»:

- а) задолженность подотчетных лиц предприятию;
- б) задолженность предприятий подотчетным лицам.

16. Расчеты по депонированной заработной плате относят к:

- а) дебиторской задолженности;
- б) кредиторской задолженности.

17. Какой проводкой отражают предварительную оплату услуг у покупателя:

- а) Д-т51К-т62;
- б) Д-т62К-т51;
- в) Д-т60К-т51.

18. Какой проводкой отражают предварительную оплату покупателем у поставщика:

- а) Д-т51К-т60;
- б) Д-т51К-т62;
- в) Д-т60К-т51.

19. С какого субсчета валютного счета производят обязательную продажу инвалют:

- а) транзитного;
- б) текущего.

20. С кем осуществляют расчеты платежными требованиями:

- а) с кредиторами;

- б) с бюджетом;
- в) с поставщиками и подрядчиками.

21. Какой проводкой отражают приобретение чековой книжки:

- а) Д-т55/2К-т51;
- б) Д-т60К-т55/2;
- в) Д-т76К-т55/2.

Ответы на тест

1) б; 2) б; 3) б; 4) б; 5) б; 6) в; 7) а; 8) б; 9) в; 10) б; 11) а; 12) б; 13) в; 14) б; 15) а; 16) б; 17) в; 18) б; 19) а; 20) в; 21) а.

Приложения к главе 6

Приложение 1

Унифицированная форма № КО-2
Утверждена постановлением Госкомстата
России от 18.08.98 № 88

ООО «Ялекс»
организация

КВИТАНЦИЯ

к приходному кассовому ордеру № 5
от «05» января 2007 г.

Принято от: ЗАО «Синком-Инвест»

Основание: частичная оплата
за отгруженную продукцию

Сумма 10 000 руб. 00 коп.

прописью
Десять тысяч руб. 00 коп.
В том числе НДС — 1666 руб. 66 коп.
«05» января 2007 г.

М. П. (штамп)

Главный бухгалтер Еременко Н. В.
подпись расшифровка подписи

Кассир Шалаева О. В.
подпись расшифровка подписи

Форма по ОКУД 031001
ООО «Ялекс» по ОКПО 4107218
организация
структурное подразделение

Номер документа	Дата составления
5	05.01.07

Дебет	Кредит			Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения
	Код структурного подразделения	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета		
50-1	—	62-1	7	10 000-00	04

Принято от: ЗАО «Синком-Инвест»

Основание: частичная оплата за отгруженную продукцию

Сумма Десять тысяч руб. 00 коп.
прописью

В том числе налог на добавленную стоимость — 1666 руб. 66 коп.

Приложение накладная № 12 от 05.01.07, счет-фактура № 9 от 05.01.07

Приложение 2

Унифицированная форма № КО-2
Утверждена постановлением Госкомстата
России от 18.08.98 № 88

Форма по ОКУД
по ОКПО

Код	
031001	
4107218	
—	

ООО «Ялекс»

организация

структурное подразделение

РАСХОДНЫЙ КАССОВЫЙ ОРДЕР

Номер документа	Дата составления
3	10.01.07

Кредит			Дебет	Сумма, руб. коп.	Код целевого назначения
Код структурного подразделения	Корреспондирующий счет, субсчет	Код аналитического учета			
—	71	1	50-1	750-00	12

Выдать Ларионову Алексею Сергеевичу

фамилия, имя, отчество

Основание: покупка канцелярских принадлежностей

Сумма Семьсот пятьдесят руб. 00 коп.

Приложение приказ № 13 от 09.01.07

Руководитель организации _____

должность

подпись

расшифровка подписи

Главный бухгалтер Еременко Н. В.

расшифровка подписи

Получил _____

Сумма прописью

Семьсот пятьдесят руб. 00 коп.

«10» января 2007 г. Подпись _____

По паспорт: серия XXXVI № 654831, выданный ОВД Солнечногорского горисполкома

наименование, номер, дата и место выдачи документа

Московской области

удостоверенность личности получателя

Выдал кассир Шалева О. В.

подпись

расшифровка подписи

Приложение 3

ВЕКСЕЛЬ № 05

(простой со сроком платежа по предъявлению)

г. Санкт-Петербург «01» сентября 200 г.

Вексель на сумму 15 000 рублей

(сумма)

По предъявлении настоящего векселя ИНН 7812043850 АОЗТ «Керамика»
(векселедатель —
195160, г. Санкт-Петербург, Среднеохтинский пр., д. 48

наименование юридического / физического лица,

юридический адрес

обязуется заплатить ИНН 7513446041 ТОО «Псковский гончар»

наименование того, кому или по приказу кого

платеж должен быть совершен

в г. Пскове 15 000 (Пятнадцать тысяч) рублей

(место платежа)

(сумма цифрами и прописью)

в рублях

(валюта платежа)

На вексельную сумму начисляются проценты из расчета 100
процентов годовых с «01» ноября 200 г.

Подпись векселедателя Первая подпись Фамилия, имя, отчество
(руководитель, (полностью)
главный бухгалтер) Вторая подпись
М.П.

ИНДОССАМЕНТ

1. Передаю требование по векселю ИНН 7845342500 АОЗТ «Строитель»
(наименование
195271, г. Санкт-Петербург, Пискаревский пр., д. 12. Р/счет 4070181000000000698

юридического / физического лица, юридический адрес,

в Социальном банке, к/счет 3010181000000000182, БИК 044030718

расчет, корреспондентский счет, МФО

Подпись индоссанта ИНН 7812043850 АОЗТ «Керамика»

(наименование юридического / физического лица)

М.П.

Первая подпись

2. Передаю требование заплатить по векселю ИНН 7845342500 АОЗТ «Строитель»
(наименование
195271, г. Санкт-Петербург, Пискаревский пр., д. 12. Р/счет 4070181000000000698

юридического / физического лица, юридический адрес,

в Социальном банке, к/счет 3010181000000000182, БИК 044030718

расчет, корреспондентский счет, МФО

Подпись индоссанта ИНН 7513446041 ТОО «Псковский гончар»

(наименование юридического / физического лица)

М.П.

Первая подпись

Приложение 4

ОБЪЯВЛЕНИЕ № **0402001**
на взнос наличными
 _____ 200 г.
 От кого _____ Дата зачисления на счет № _____

Банк получателя _____
 Получатель _____

Сумма цифрами _____

Сумма прописью _____ руб. _____ коп.

Назначение вноса _____
 Подпись вносителя _____ Бухгалтер _____
 Деньги принял кассир _____

КВИТАНЦИЯ № **0402001**
 _____ 200 г.
 От кого _____ Дата зачисления на счет № _____

Банк получателя _____
 Получатель _____

Сумма цифрами _____

Сумма прописью _____ руб. _____ коп.

Назначение вноса _____
 М.П. _____ Бухгалтер _____ Деньги принял кассир _____

ОРДЕР № **0402001**
 _____ 200 г.

От кого	ДЕБЕТ	Сумма
	СЧ. № 030	
	КРЕДИТ	Общая
		частные
Банк получателя	код	код
Получатель		
	№№ сч.	
Назначение вноса		Вид опер.
		Назн. плат.
Бухгалтер	Кассир	№ гр. банка

Приложение 5

КОРЕШОК ЧЕКА
Д № 027276

(Место выдачи)

(Чек выдан)

(Чеку)

(в уплату за чек)

(Мн дата документов)

Остаток лимита _____
 Списано по настоящему чеку _____
 Остаток лимита к следующему чеку _____

сумма прописью _____

ЛИНИЯ ОТРЕЗА

Чек действителен в течение 10 дней со дня выдачи

(место для штампа банка)

Наименование владельца чековой книжки _____

БАНК РФ
 (штамп банка с указанием № по МФО)

Комбанк
РАСЧЕТНЫЙ ЧЕК Д № 027276 Д-т сч. № _____
 Из лимитированной книжки К-т сч. № _____

_____ 200 г.
 (инициалы) _____ Подпись банка

Перечислите _____
 Сумма прописью _____

Место выдачи _____
 Подписи _____

Выдача сдачи с этого чека наличными возвращается _____

Приложение 6

Корешок чека
РБ 9159715

НА Р. К.
«...» 200 г.

ЧЕК ВЫДАН

Подпись: _____
первая _____
вторая _____

ЧЕК ПОЛУЧИЛ
«...» 200 г.

отреза
БАНК
Чеки действительны в течение десяти дней, не считая дня выдачи

чекодатель РБ 9159715
№ счета чекодателя

ЧЕК РБ 9159715 НА Р. К. В кассу - контрольная марка

«...» 200 г. МЕСТО
место выдачи число месяц прописью ДЛЯ НАКЛЕЙКИ
КОНТРОЛЬНОЙ
МАРКИ

наименование учреждения банка

Место печати чекодателя ЗАПЛАТИТЕ _____
кому _____

сумма прописью _____

ПОДПИСИ _____

Оборот чека

Символ	ЦЕЛИ РАСХОДА	СУММА	Свободный остаток сметных ассигнований на ... квартал без учета сумм по данному чеку
40	Заработная плата		
46	Закупки сельхозпродуктов		
50	Пенсии, пособия и страховые возм.		
42	Командировочные без з/мита		
53	Хоз.-операционные расходы		

Подпись: _____

Указанную в настоящем чеке сумму получил _____
подпись

Отметки, удостоверяющие личность получателя:
Предъявлен _____ за № _____
Наименование документа

Выдан _____ «...» 200 г.
наименование учреждения

Место выдачи _____

ПРОВЕРЕНО _____ ОПЛАТИТЬ* «...» 200 г.
Отв. исполнитель Оплачено
Бухгалтер Кассир

Контролер _____

* В этом месте работников банка подписывается в том случае, если личность получателя проверена по документам или чеку выданным на предъявителя

Оприходовано
по кассе, кассовый
ордер № _____
от «...» 200 г.
Главный (старший)
бухгалтер _____
подпись

Приложение 7

Унифицированная форма № АО-1
Утверждена постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 № 55

Филиал ООО «НАСТА» в г. Ростове-на-Дону
наименование организации

Форма по ОКУД 0302001
по ОКПО

Код

УТВЕРЖДАЮ
Отчет в сумме 1900 руб. 00 коп.
Руководитель Директор
Должность
Горбачук Н. В.
расшифровка подписи
10 апреля 2007 г.

АВАНСОВЫЙ ОТЧЕТ

Номер	Дата
109	10.04.2007

Структурное подразделение _____ Код _____
Подотчетное лицо Пятницын А. Е. Табельный номер _____
Профессия (должность) _____ Назначение аванса ГСМ

Наименование показателя	Сумма, руб. коп.	Бухгалтерская запись			
		дебет		кредит	
		счет, субсчет	сумма, руб. к.	счет, субсчет	сумма, руб. к.
Предыдущий остаток	-				
аванс перерасход	-				
Получен аванс 1. из кассы	633-00				
1а. в валюте (справочно)	-				
2. из кассы	633-00				
3. из кассы	634-00				
Итого получено	1900-00				
Израсходовано	1900-00				
остаток	-				
перерасход	-				
		10.2	1900-00	71.1	1900-00

Приложение 3 документов на 1 листах

Отчет проверен. К утверждению в сумме Одна тысяча девятьсот рублей 00 копеек (1900 руб. 00 коп.)

Главный бухгалтер Гараева Л. Р.
подпись расшифровка подписи

Бухгалтер _____
подпись расшифровка подписи

Остаток внесен _____ в сумме руб. коп. по кассовому ордеру № _____ «...» 20 г.
Перерасход выдан _____

Бухгалтер (кассир) _____ «...» 20 г.
подпись расшифровка подписи

линия отреза

Расписка. Принят к проверке от _____ авансовый отчет № 109 от 10 апреля 2007 г.
на сумму Одна тысяча девятьсот рублей 00 копеек, количество документов 3 на 1 листах.

Бухгалтер _____ «...» 20 г.
подпись расшифровка подписи

Оборотная сторона формы № АО-1

Номер по порядку	Документ, подтверждающий производственные расходы		Наименование документа (расхода)	Сумма расхода				Дебет счета, субсчета
	Дата	Номер		по отчету		принятая к учету		
				в руб. коп	в валюте	в руб. коп.	в валюте	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	02.04.2007	43	чек ККМ	633-00	-	633-00	-	10.2
2	05.04.2007	114	чек ККМ	633-00	-	633-00	-	10.2
3	10.04.2007	89	чек ККМ	634-00	-	634-00	-	10.2
Итого				1900-00	-	1900-00	-	

Подотчетное лицо

Пятницын А. Е.

подпись

расшифровка подписи

Глава 7

УЧЕТ ВЛОЖЕНИЙ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

7.1. Понятие, виды вложений во внеоборотные активы

К внеоборотным активам относят: основные средства, нематериальные активы, незавершенные капитальные вложения, затраты по формированию основного стада, стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки.

Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы ведется в соответствии с порядком, установленным:

- Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» — ПБУ 2/94 (приказ Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167);

- Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций (письмо Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160);

- Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» — ПБУ 10/99 (приказ Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н).

Вложения во внеоборотные активы представляют собой долгосрочные инвестиции.

Долгосрочные инвестиции — это затраты организации на создание, увеличение размеров, а также на приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения, технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцированной сферы;

- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других объектов основных средств;

- приобретением земельных участков и объектов природопользования;

- приобретением и созданием нематериальных активов;

- приобретением и выращиванием взрослого и рабочего скота.

Под *расширением действующих предприятий* понимается строительство дополнительных производств на действующем предприятии (сооружении), а также строительство новых и расширение существующих отдельных цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения на территории действующих предприятий. К расширению действующих предприятий относится также строительство филиалов, входящих в их состав, которые после ввода в эксплуатацию не будут находиться на самостоятельном балансе.

Реконструкция действующих предприятий рассматривается как переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Под *техническим перевооружением* действующих предприятий понимается комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов, участков на основе внедрения передовой техники и технологии, автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденному письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160, учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него;
- по приобретаемым объектам основных средств, земельным участкам, нематериальным активам.

Долгосрочные инвестиции по новому строительству осуществляются по утвержденным сметам и проектам с организацией, строящей объекты. На каждый объект составляется сметный расчет (смета), в котором определяется стоимость сооружаемого объекта, стройки, пускового комплекса.

Финансирование вложений во внеоборотные активы может осуществляться за счет следующих источников:

- собственных средств и приравненных к ним источников;
- заемных средств.

К *собственным средствам* относятся:

- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств;
- часть чистой прибыли;

- бюджетные ассигнования, получаемые на безвозвратной основе;
- чрезвычайные доходы (суммы страховых возмещений, получаемые организациями на покрытие потерь и убытков от страховых случаев, связанных с внеоборотными активами);
- средства дольщиков, получаемые на безвозвратной основе (приравниваются к собственным средствам).

К *заемным средствам* относятся:

- займы;
- кредиты банков.

7.2. Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы

Для учета долгосрочных инвестиций используют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и счет 07 «Оборудование к установке».

На счете 07 «Оборудование к установке» застройщик учитывает оборудование, требующее монтажа. Счет 07 — активный, сальдовый, инвентарный. Сальдо дебетовое отражает фактическую себестоимость имеющегося в наличии оборудования, не сданного в монтаж.

Оборот по дебету — фактические затраты на вновь приобретенное оборудование к установке.

Оборот по кредиту — фактическая себестоимость оборудования, сданного в монтаж.

Приобретение оборудования к установке отражают проводками:

- на покупную стоимость и затраты на доставку: Д-т 07 К-т 60,76;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60,76.

При передаче в монтаж оборудования на основании акта передачи делают проводку: Д-т 08 К-т 07.

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, учитывают сразу на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и делают проводки:

- на покупную стоимость и затраты на доставку: Д-т 08 К-т 60,76;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60,76.

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» — активный, сальдовый, калькуляционный.

Сальдо дебетовое — отражает стоимость незавершенного строительства, реконструкции, приобретения объектов основных средств и нематериальных активов.

Оборот по дебету — фактические затраты долгосрочных инвестиций в отчетном месяце: Д-т 08 К-т 60,10,70,69 и др.

Оборот по кредиту — отражает сформированную первоначальную стоимость объектов, переданных в эксплуатацию и принятых к учету: Д-т 01, 04 К-т 08.

Всю совокупность затрат, относящихся к вновь возведенному реконструированному или приобретенному объекту, называют его *инвентарной стоимостью*.

Она представляет собой первоначальную стоимость введенных в действие объектов, зачисленных в состав основных средств предприятия.

К счету 08 могут быть открыты субсчета:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;
- 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08-3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08-4 «Приобретение объектов основных средств»;
- 08-5 «Приобретение нематериальных активов»;
- 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 08-7 «Приобретение взрослых животных»;
- 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Существуют два способа долгосрочных инвестиций:

- хозяйственный;
- подрядный.

7.3. Хозяйственный способ долгосрочных инвестиций

Хозяйственный способ — это выполнение строительных и монтажных работ своими силами.

Организация, осуществляющая долгосрочные инвестиции хозяйственным способом, должна организовать в своем хозяйстве строительные-монтажные участки, цехи, отделы (ОКСы).

Фактические затраты на строительство и монтажные работы, произведенные застройщиком, относят либо сразу в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных счетов, счета «Материалы» и др.:

Д-т 08 К-т 10, 70, 69, 02, 76, 60, либо предварительно на счет 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции:

Д-т 23 К-т 10, 70, 69, 02, 76, 60, а в конце месяца их списывают со счета 23 на счет 08 проводкой

Д-т 08 К-т 23.

Аналитический учет долгосрочных инвестиций в основные средства ведут по каждому объекту в целом и по видам работ ежемесячно и нарастающим итогом с начала строительства до ввода объекта в действие в бухгалтерских регистрах (ведомости № 18) по дебету счета 08, 07. Ее открывают на год.

Синтетический учет долгосрочных инвестиций ведут в журнале-ордере № 16 по кредиту счетов 08, 07. Его заполняют на основании итоговых данных ведомости № 18.

Затраты организации, выполняемые хозяйственным способом, подлежат включению в налогооблагаемую базу при расчете суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет по ставке 18%. Налогооблагаемая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из фактических расходов налогоплательщиков на их выполнение в конце каждого налогового периода (месяца или квартала), т. е. на сумму, отраженную на счете 08 в течение истекшего налогового периода.

Пункт 6 ст. 171 НК РФ позволяет возмещать НДС по:

- 1) материалам (работам, услугам), которые были использованы при выполнении строительно-монтажных работ;
- 2) строительно-монтажным работам для собственного потребления.

С 1 января 2006 г. «входной» НДС по материалам, использованным при строительстве для собственных нужд, организация может принять к вычету сразу же, как только материалы будут учтены на счете 10.

Поскольку НДС придется начислять на стоимость строительства по итогам каждого налогового периода, то и к вычету его нужно принимать ежемесячно или ежеквартально.

Пример

ООО «Кентавр» в январе 2007 г. начало строительство здания склада хозяйственным способом.

На его строительство в январе было использовано материалов на сумму 200 000 руб. (без НДС). Начисленная зарплата с учетом ЕСН составила 100 000 руб.

Налоговым периодом по НДС в ООО считается календарный месяц. Налог уплачивается в бюджет 20-го числа месяца, следующего за его начислением.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции будут отражены следующими проводками:

Таблица 1

Бухгалтерские проводки

Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
1. Оприходованы приобретенные для строительства материалы	200	10	60
2. Отражен «входной» НДС по приобретенным материалам	36	19	60
3. Принят к вычету «входной» НДС по материалам	36	68	19
4. Произведена оплата счета поставщика за материалы	236	60	51
5. Списаны материалы на строительство	200	08	10

Окончание табл. 1

Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет	Кредит
6. Начислена зарплата работникам, начислен ЕСН	100	08	70,69
7. Начислен НДС на стоимость строительных работ в январе $(200 + 100) \times 18 : 100$	54	19	68
8. Перечислен в бюджет НДС, начисленный по строительным работам (20 февраля)	54	68	51
9. Принят к вычету НДС по строительным работам в январе (20 февраля 2007 г.)	54	68	19

7.4. Подрядный способ долгосрочных инвестиций

Подрядный способ — это выполнение всех работ: проектирование, подбор оборудования, строительство, монтажные работы сторонней организацией, т. е. подрядчиком. Объект сдается заказчику «под ключ».

При подрядном способе на соответствующие объекты заказчик и подрядчик ежемесячно составляют акт о приемке выполненных строительно-монтажных работ. Стоимость выполненных работ определяется по сметной стоимости.

На основании ежемесячных счетов подрядчика, принятых к оплате, заказчик делает проводки:

- на сумму выполненных работ: Д-т 08 К-т 60;
- на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60.

Оплата счетов подрядчика отражается проводкой Д-т 60 К-т 51.

Окончательный расчет с подрядчиком происходит после завершения строительства объекта и утверждения акта Государственной приемочной комиссией о вводе объекта в эксплуатацию.

При вводе построенного объекта в эксплуатацию и постановке на учет в состав основных средств делают бухгалтерскую запись на инвентарную стоимость:

Д-т 01 К-т 08.

С 1 января 2006 г. «входной» НДС по строительно-монтажным работам, выполняемым подрядным способом, можно принять к вычету как только они будут отражены на счете 08.

Пример

В январе 2007 г. ООО «Единорог» заключило с подрядной организацией договор на строительство здания цеха. Строительство выполняется из материала подрядчика.

Стоимость строительных работ в январе составила 354 тыс. руб., в том числе НДС — 54 тыс. руб.

В январе бухгалтер ООО «Единорог» сделает проводки:

- 1) на стоимость строительных работ по счету:
Д-т 08 К-т 60 — 300 тыс. руб.;

- 2) на сумму «входного» НДС:
Д-т 19 К-т 60 — 54 тыс. руб.;

- 3) оплачен счет подрядчика:
Д-т 60 К-т 51 — 354 тыс. руб.;

- 4) принят к вычету НДС по строительным работам, выполненным в январе:
Д-т 68 К-т 19 — 54 тыс. руб.

Вопросы для самоконтроля

1. Что относят к долгосрочным инвестициям?
2. На каких счетах учитывают затраты долгосрочных инвестиций?
3. Какие существуют способы долгосрочных инвестиций?
4. Учет долгосрочных инвестиций при хозяйственном способе строительства.
5. Учет долгосрочных инвестиций при подрядном способе строительства.
6. Определение инвентарной стоимости объекта.
7. Регистры аналитического и синтетического учета долгосрочных инвестиций.
8. На каком счете ведут учет оборудования, требующего монтажа?
9. Какими документами оформляют передачу оборудования в монтаж?
10. Что понимается под:
 - а) техническим перевооружением действующих объектов;
 - б) реконструкцией действующих предприятий;
 - в) расширением действующих предприятий.

Глава 8

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

8.1. Понятие основных средств и задачи их учета

Производственно-хозяйственная деятельность организаций обеспечивается не только за счет использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, но и за счет основных фондов — средств труда и материальных условий процесса труда. *Средства труда* — станки, рабочие машины, передаточные устройства и т. п., а *материальные условия процесса труда* — производственные здания, транспортные средства и др.

Порядок учета и движения основных средств определяется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н.

Согласно ПБУ 6/01 «Учет основных средств» активы относят к основным средствам при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) используются в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- 2) используются в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 3) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;
- 4) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит доход организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе эксплуатации, сохранение

первоначального внешнего вида (формы) в течение длительного периода (более 12 месяцев); они постепенно изнашиваются и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение срока полезного использования путем начисления амортизации.

Основные средства играют важную роль в процессе труда, так как они в своей совокупности образуют производственно-техническую базу организации и определяют ее производственный потенциал.

На протяжении длительного периода использования основные средства поступают в организацию и передаются в эксплуатацию; изнашиваются в результате эксплуатации; подвергаются ремонту, посредством которого восстанавливаются их физические качества; перемещаются внутри организации; выбывают из организации вследствие ветхости или нецелесообразности дальнейшего использования. Одним из показателей эффективного применения основных средств является увеличение времени их работы путем сокращения простоев, повышения коэффициента сменности, производительности на базе внедрения новой техники и технологии, фондоотдачи, т. е. увеличения выпуска продукции, объема выполняемых работ и услуг на каждый рубль основных средств.

Организация имеет право владения, пользования и распоряжения основными средствами: продавать или безвозмездно передавать другим организациям, обменивать, сдавать в аренду, предоставлять бесплатно во временное пользование либо взаймы принадлежащие ей здания, сооружения, оборудование, транспортные средства, инвентарь, списывать с баланса, если они изношены или морально устарели, независимо от того, полностью они амортизированы или частично.

Цели и задачи учета основных средств сводятся к сбору информации, обеспечивающей возможность соответствующим службам организации выполнять указанные далее функции или бухгалтерии самостоятельно осуществлять их:

- 1) контроль за сохранностью и наличием основных средств по местам их использования, правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, выбытия и перемещения;
- 2) контроль за рациональным расходованием ресурсов на реконструкцию и модернизацию основных средств;
- 3) исчисление доли стоимости основных средств в виде амортизационных отчислений для включения в затраты организации;
- 4) контроль за эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств с целью своевременного проведения ремонта;

5) контроль за сохранностью объектов, переведенных на консервацию;

6) формирование фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;

7) получение информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Эти задачи решаются с помощью надлежаще оформленной документации и при условии обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов их амортизации и учета затрат на ремонт как по местам их эксплуатации, так и по организации в целом.

8.2. Классификация основных средств

Для организации учета основных средств, отвечающих поставленным задачам, важное значение имеет их классификация.

По назначению **основные средства подразделяются на:**

- производственные основные средства основной деятельности;
- производственные основные средства вспомогательных и обслуживающих производств;
- непроизводственные (жилищно-коммунального и культурно-бытового назначения).

Основные средства непроизводственного назначения непосредственно не участвуют в процессе производства, но их используют для обеспечения культурно-бытовых нужд работников организации (основные средства жилищно-коммунального хозяйства, поликлиник, медицинских пунктов, клубов, стадионов, детских садов и т. д.).

К основным средствам производственного назначения относятся: машины, станки, аппараты, инструменты, вычислительная техника, а также здания основных и вспомогательных цехов, отделов и служб, предназначенные для производственного процесса (связанные с осуществлением предпринимательской деятельности), или здания складов, резервуары, транспортные средства, используемые для перемещения и хранения предметов и продуктов труда, хозяйственный инвентарь, мебель и другие основные средства, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности организации.

По видам основные средства подразделяются на следующие группы:

- 1) здания (производственные цеха, склады, фермы, жилые здания);
- 2) сооружения (силосные башни, ток крытый, оросительные сооружения, охладители);
- 3) передаточные устройства (трубопроводы, электросети);

4) машины и оборудование (электродвигатели, измерительные приборы, вычислительная техника);

5) транспортные средства (автомобили, тракторы, автокары, гужевой транспорт);

6) инструменты (электродрели);

7) производственный инвентарь (верстаки, рабочие столы);

8) хозяйственный инвентарь (конторская обстановка, кресла, шкафы);

9) рабочий скот (рабочие лошади, волы, верблюды);

10) многолетние насаждения (сады, виноградники, ягодники);

11) капитальные затраты по улучшению земель (по корчевке пней, очистке полей от валунов);

12) стоимость земельных участков, лесных, водных угодий, переданных организации в собственность;

13) прочие основные средства (библиотечные фонды, спортивный инвентарь).

Классификация по видам положена в основу их аналитического учета и составления отчетности о наличии и движении основных средств.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- 1) в эксплуатации;
- 2) в запасе (резерве);
- 3) в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации;
- 4) на консервации.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются на:

- 1) собственные;
- 2) арендованные;
- 3) объекты, находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- 4) полученные организацией в безвозмездное пользование и в доверительное управление.

8.3. Оценка основных средств

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете и отчетности основные средства отражаются, как правило, по **первоначальной стоимости**, которая определяется для объектов:

Классификация основных средств



1) изготовленных в самой организации, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц — исходя из фактических затрат по возмещению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;

2) внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал — по согласованной стоимости;

3) полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также в качестве субсидий правительственного органа — по текущей рыночной стоимости на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Оценка основных средств, приобретенных за иностранную валюту, производится в рублях путем пересчета сумм в иностранной валюте по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату признания расходов, формирующих стоимость объекта.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств могут быть:

1) суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку и приведение объекта в состояние, пригодное для использования;

2) суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

3) суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

4) невозмещаемые налоги и государственные пошлины, уплаченные в связи с приобретением объекта основных средств;

5) таможенные пошлины и таможенные сборы;

6) вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств, и др.

Первоначальная стоимость основных средств не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации (например, переоценка), а также в случае проведения на них работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, в случае их частичной ликвидации. По первоначальной стоимости основные средства учитываются на счете 01 «Основные средства».

Основные средства в процессе эксплуатации изнашиваются.

Остаточная стоимость определяется вычитанием из первоначальной стоимости суммы износа (начисленной амортизации) основных средств.

В балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости.

Под **восстановительной (текущей) стоимостью** понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

8.4. Документальное оформление движения основных средств

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств.

Для учета движения основных средств используются следующие документы типовой формы:

Таблица 1

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

Формы первичной документации для учета основных средств утверждены постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 21 января 2003 г. № 7 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств».

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначенная руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре на каждый объект в отдельности:

— акт о приемке-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений) — форма № ОС-1;

— акт о приемке-передаче здания (сооружения) — форма № ОС-1а;

— акт о приемке (поступлении) оборудования — форма № ОС-14 — составляется при поступлении на склад оборудования, предназначенного к установке.

Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и

приняты одновременно под ответственность одного и того же лица (ф. № ОС-16).

После оформления акт приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию предприятия. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и др.).

На основании акта бухгалтерия открывает инвентарную карточку, после чего техническую документацию передают в технический или другой отделы предприятия. Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах — для передающей и принимающей основные средства организации.

Приемку законченных работ по достройке и дооборудованию объекта, производимых в порядке капитальных вложений, оформляют **актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств** (ф. № ОС-3).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют **накладной на внутреннее перемещение объекта основных средств** (ф. № ОС-2).

Операции по ликвидации всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют **актом на списание объекта основных средств** (ф. № ОС-4), а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа — **актом на списание автотранспортных средств** (ф. № ОС-4а).

8.5. Аналитический (инвентарный) учет основных средств

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, под которым понимают законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими вместе одну функцию.

По отдельным классификационным группам основных средств инвентарным объектом считаются:

1) по зданиям — каждое отдельно стоящее здание с его внутренними устройствами (система отопления, водо-, газопровод, канализация, вентиляционные устройства) и надворные постройки (сарай, забор и др.);

2) по сооружениям — каждое обособленное сооружение с устройствами, составляющими с ним органическое целое (мост вместе с опорами, фермами, подъездами и подходами к нему);

3) по передаточным устройствам — каждое самостоятельное устройство, не являющееся составной частью здания или сооружения;

4) по силовым машинам и оборудованию — каждая силовая машина с фундаментом и всеми приспособлениями к ней и принадлежностями, приборами и индивидуальным ограждением;

5) по рабочим машинам и производственному оборудованию — каждый станок или аппарат, включая входящие в его состав приспособления, принадлежности и приборы, ограждение, а также фундамент, на котором смонтирован инвентарный объект;

б) по транспортным средствам — каждый объект транспортных средств с включением относящихся к нему приспособлений и принадлежностей (автомобиль грузовой, включая запасные колеса с камерой и покрывшкой и комплект инструмента);

7) по инструментам и инвентарю — каждый предмет, который имеет самостоятельное значение и не является составной частью какого-либо инвентарного объекта (машины, станка, аппарата и т. п.).

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом объекте и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств.

Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее чем через 5 лет после выбытия.

Арендуемые основные средства значатся у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

Основным регистром аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки (ф. № ОС-б). Обратная сторона инвентарной карточки предназначена для краткой индивидуальной характеристики объекта.

Инвентарные карточки ф. № ОС-б составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре.

В организациях, имеющих небольшое количество основных средств, пообъектный учет может быть организован в **инвентарной книге** учета **основных** средств (ф. № ОС-бб).

Инвентарные карточки (книги) заполняют на основании первичных документов (актов приемки-передачи основных средств, технических паспортов и др.), которые передают затем под расписку в соответствующий отдел предприятия.

С целью контроля за сохранностью инвентарных карточек их регистрируют в **описи инвентарных карточек по учету основных средств** (ф. № ОС-10) с указанием в них номера карточки, инвентарного номера объекта и его названия. Организации, учитывающие основные средства в инвентарной книге, описи не составляют.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, построенную по видам основных средств.

На основе инвентарной картотеки на каждый вид основных средств открывают карточку учета движения основных средств (ф. № ОС-12). В карточке за каждый месяц указывают наличие основных средств на начало месяца, поступление и выбытие основных средств, сумму начисленной амортизации и затраты на капитальный ремонт. По их данным составляют оборотную ведомость движения основных средств, итоги которой, сверенные с итогами Главной книги, служат основанием для составления отчетности о наличии и движении основных средств.

8.6. Учет наличия и поступления основных средств

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих организации, ведут на счете 01 «Основные средства» по первоначальной стоимости.

Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Сальдо дебетовое — отражает сумму первоначальной стоимости действующих и находящихся в запасе и на консервации собственных основных средств организации.

Оборот **по** дебету — отражает поступление, оборот **по кредиту** — выбытие объектов по разным причинам.

К синтетическому счету 01 могут быть открыты два субсчета:

01-1 — «Собственные основные средства»;

01-2 — «Арендованные основные средства».

Основными способами поступления основных средств в организации являются:

- приобретение за плату у поставщиков;
- осуществление долгосрочных инвестиций при создании основных средств в самой организации;
- поступление от учредителей в счет вклада в уставный капитал;
- поступление для осуществления совместной деятельности;
- поступление по договору дарения (безвозмездно);
- приобретение по договору мены;
- поступление при получении имущества в доверительное управление.

Все затраты, связанные с поступлением основных средств, относятся вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита денежных и расчетных счетов и отражают в бухгалтерском Учете следующими проводками.

1. Приобретение за плату у поставщиков:

— на покупную стоимость объекта: Д-т 08 К-т 60;

к учету — 35 000 руб. Срок полезного использования ПК — 5 лет (60 месяцев). Затраты на наладку ПК составили 600 руб.

Отразить в учете эти операции.

Решение.

1. На рыночную стоимость ПК: Д-т 08 К-т 98/2 — 35 000 руб.
 2. На затраты по наладке: Д-т 08 К-т 70, 69 — 600 руб.
 3. Оприходование ПК в состав основных средств по первоначальной стоимости: Д-т 01 К-т 08 — 35 600 руб.
 4. На сумму ежемесячно начисленной амортизации в течение 5 лет делают записи:
Д-т 20 К-т 02 — 593 руб. (35 600 : 60 мес.) и одновременно
Д-т 98/2 К-т 91/1 — 593 руб.
- С 1 января 2006 г. малоценные основные средства стоимостью до 20 000 руб. за единицу учитываются на счете 10 «Материалы» (приказ Минфина России от 12 декабря 2005 г. № 147н). Это необходимо прописать в учетной политике.

Пример

В январе приобретен принтер для персонального компьютера стоимостью 7000 руб. (без НДС). В этом же месяце принтер введен в эксплуатацию.

В бухгалтерском учете будут сделаны проводки:

1. Отражена стоимость принтера:
Д-т 10 К-т 60 — 7000 руб.
2. Отражена сумма «входного» НДС:
Д-т 19 К-т 60 — 1260 руб.
3. Принтер передан в эксплуатацию:
Д-т 20 К-т 10 — 7000 руб.

8.7. Амортизация основных средств

Основные средства организации в процессе эксплуатации постепенно изнашиваются и по мере износа переносят свою стоимость на вновь создаваемый продукт. В связи с этим каждой организации следует обеспечить накопление средств (источников), необходимых для приобретения и восстановления окончательно износившихся основных средств.

Такое накопление достигается за счет включения в издержки производства сумм амортизационных отчислений.

Различают износ основных средств — моральный и физический.

Моральный износ — это частичная утрата основными средствами их потребительской стоимости под влиянием технического прогресса и совершенствования процесса производства.

Физический износ — утрата основными средствами их первоначальных технико-эксплуатационных качеств.

Бухгалтерскому учету подлежит физический износ.

В соответствии с ПБУ 6/01 посредством начисления амортизации погашается стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Амортизация — это включение в затраты производства изношенной части основных средств.

Амортизация не начисляется и стоимость не погашается по:

- объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры), кроме жилищного фонда, переданного в аренду;
- земельным участкам и объектам природопользования;
- библиотечным фондам;
- объектам основных средств некоммерческих организаций.

По указанным объектам основных средств производится начисление износа в конце отчетного года по установленным нормам амортизационных отчислений. Суммы начисленного износа по указанным объектам учитываются на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

В соответствии с ПБУ 6/01 начисление амортизации основных средств производится с учетом следующих факторов:

- первоначальной (восстановительной) стоимости, срока полезного использования и способа начисления амортизации.

Срок полезного использования объектов основных средств определяется организацией самостоятельно при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из:

- 1) ожидаемого срока использования объекта с учетом ожидаемой производительности и мощности применения;
- 2) ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количество смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, а также системы планово-предупредительных (всех видов) ремонтов;
- 3) нормативно-правовых и других ограничений использования объекта (например, использование объекта по договору аренды).

По основным средствам, приобретенным после 1 января 2002 г., для определения срока полезного использования объектов основных средств в целях бухгалтерского учета организации могут использовать Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденную постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

Амортизируемое имущество объединяется в следующие амортизационные группы:

- 1) I группа — все недолговечное имущество со сроком полезного использования от 1 года до 2 лет включительно;

- 2) II группа — имущество со сроком полезного использования свыше 2 лет до 3 лет включительно;
- 3) III группа — имущество со сроком полезного использования свыше 3 лет до 5 лет включительно;
- 4) IV группа — имущество со сроком полезного использования свыше 5 лет до 7 лет включительно;
- 5) V группа — имущество со сроком полезного использования свыше 7 лет до 10 лет включительно;
- 6) VI группа — имущество со сроком полезного использования свыше 10 лет до 15 лет включительно;
- 7) VII группа — имущество со сроком полезного использования свыше 15 лет до 20 лет включительно;
- 8) VIII группа — имущество со сроком полезного использования свыше 20 лет до 25 лет включительно;
- 9) IX группа — имущество со сроком полезного использования свыше 25 лет до 30 лет включительно;
- 10) X группа — имущество со сроком полезного использования свыше 30 лет.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается налогоплательщиком в соответствии с техническими условиями и рекомендациями организаций-изготовителей.

При начислении амортизации организация имеет право на применение специальных коэффициентов, которые устанавливаются к основной норме амортизации. Повышающие коэффициенты в размере не выше 2 предусмотрены для основных средств, используемых для работы в условиях агрессивной среды или повышенной сменности, и в размере не выше 3 — для объектов, являющихся предметом лизинга. Данное положение не распространяется на основные средства, относящиеся к I—III амортизационным группам.

В случае улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Что касается определения срока полезного использования приобретенных объектов основных средств, бывших в эксплуатации, затраты погашаются путем начисления амортизации исходя из оставшегося срока их службы, т. е. с учетом срока полезного использования, уменьшенного на количество лет (месяцев) эксплуатации данного имущества предыдущими собственниками. Поэтому при приобретении таких объектов покупателю следует получить от про-

давца документы, подтверждающие срок фактической эксплуатации приобретаемого объекта (например, заверенная в установленном порядке копия формы № ОС-6 — инвентарная карточка учета основных средств).

При покупке объекта, срок службы которого уже достиг нормативного, срок эксплуатации устанавливается покупателем самостоятельно. Он определяется исходя из предполагаемого срока полезного использования указанного объекта при принятии его к бухгалтерскому учету. Этот срок устанавливается специальной комиссией в организации и отражается в Акте о приемке-передаче основных средств (ф. № ОС-1).

По объектам недвижимости, право собственности на которые подлежит государственной регистрации, по которым закончены капитальные вложения, оформлены соответствующие первичные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и фактически эксплуатируемые амортизация начисляется в общем порядке с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию.

При принятии этих объектов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств после государственной регистрации производится уточнение ранее начисленной суммы амортизации.

Указанные объекты основных средств могут быть приняты к бухгалтерскому учету в составе основных средств и до получения правоустанавливающих документов. При этом они должны отражаться на отдельном субсчете, открытом к счету 01 «Основные средства».

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского учета.

Начисление амортизации по объекту прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев, а также при переводе по Решению руководителя организации объекта на консервацию на срок более 3 месяцев.

На практике сумму амортизации за отчетный месяц определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют амортизацию, начисленную по поступившим основным средствам в прошлом месяце, и вычитают амортизацию по списанным основным средствам в прошлом месяце.

С 1 января 2006 г. малоценные основные средства стоимостью не более 20 000 руб. за единицу можно не амортизировать. Такое имущество необходимо учитывать на счете 10 «Материалы». При передаче таких объектов в эксплуатацию одновременно списывается на расходы их стоимость в составе материально-производственных запасов:

Д-т20К-тЮ.

8.8. Способы начисления амортизации

В бухгалтерском учете начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- 1) линейным;
- 2) уменьшаемого остатка;
- 3) списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- 4) списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение одного из способов по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования.

8.8.1. Линейный способ

Линейный способ состоит в равномерном начислении амортизации в течение срока полезного использования объекта. При этом способе амортизацию начисляют исходя из первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. Годовая сумма амортизации определяется путем умножения первоначальной стоимости на норму амортизации. В организациях с сезонным характером работ амортизация основных средств начисляется с использованием данного способа, но только в течение месяцев фактической работы сезонной организации в текущем году.

Пример

Приобретен объект стоимостью 300 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет. Принимаем первоначальную стоимость объекта при постановке на учет за 100%. Годовая норма амортизации составит:

$$100\% : 5 \text{ лет} = 20\%.$$

Годовая сумма амортизации:

$$300\,000 \text{ руб.} \times 20 : 100 = 60\,000 \text{ руб.}$$

8.8.2. Способ уменьшаемого остатка

Годовую сумму начисления амортизации определяют исходя из остаточной стоимости объекта основных средств, принимаемой на начало каждого отчетного года, и нормы амортизации, исчисленной при постановке на учет объекта основных средств исходя из срока его полезного использования и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Применение этого метода не позволяет начислить полную амортизацию стоимости объекта в установленный срок. Поэтому при использовании его чаще применяется коэффициент ускорения, увеличивающий норму амортизации не выше чем в 3 раза.

Годовую сумму амортизации определяют умножением остаточной стоимости объекта в конце каждого года на увеличенную норму амортизации.

Пример

Первоначальная стоимость объекта — 300 000 руб. Срок полезного использования — 5 лет. Ликвидационная стоимость объекта — 1000 руб. Годовая норма амортизации в нашем примере 20%, а при ускоренной амортизации равна $20\% \times 2 = 40\%$ (коэффициент ускорения равен 2).

Период	Годовая сумма амортизации, руб.	Сумма начисленной амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
Конец 1-го года	$300\,000 \times 40\% = 120\,000$	120 000	180 000
Конец 2-го года	$180\,000 \times 40\% = 72\,000$	192 000	108 000
Конец 3-го года	$108\,000 \times 40\% = 43\,200$	235 200	64 800
Конец 4-го года	$64\,800 \times 40\% = 25\,920$	261 120	38 880
Конец 5-го года	37 880	299 000	1000

В последний год сумма амортизации исчисляется вычитанием из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости.

8.8.3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Годовую сумму амортизационных начислений определяют исходя из первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств и расчетного коэффициента.

В числителе коэффициента — число лет, оставшихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта.

Годовую сумму амортизации определяют умножением первоначальной стоимости на расчетный коэффициент для каждого года.

Пример

Первоначальная стоимость объекта — 300 000 руб. Полезный срок службы — 5 лет. Сумма чисел лет срока службы равна $1 + 2 + 3 + 4 + 5 = 15$.

Сумма амортизации, подлежащая списанию в отчетном году, определяется:

в 1-й год: $300\,000 \times 5 / 15 = 100\,000$ руб.;
 во 2-й год: $300\,000 \times 4 / 15 = 80\,000$ руб.;
 в 3-й год: $300\,000 \times 3 / 15 = 60\,000$ руб.;
 в 4-й год: $300\,000 \times 2 / 15 = 40\,000$ руб.;
 в 5-й год: $300\,000 \times 1 / 15 = 20\,000$ руб.

8.8.4. Способ начисления амортизации в зависимости от объема выпуска продукции (выполнения работ)

При этом способе ежегодную сумму амортизации определяют путем умножения процента, исчисленного как отношение его первоначальной стоимости к предполагаемому объему выпуска продукции или работ за срок его полезного использования, на показатель фактически выполненного объема продукции или работ за данный отчетный период.

Пример

Первоначальная стоимость объекта — 240 000 руб. Срок полезной службы — 5 лет. Предполагаемый объем выпуска продукции за весь нормативный период эксплуатации объекта — 1 200 000 руб.

Определяем процент ежегодного начисления амортизации:
 $(240\,000 : 1\,200\,000) \times 100 = 20\%$.

Период	Фактический выпуск продукции, руб.	Годовая сумма амортизации, руб.	Накопленный износ, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й год	200 000	$200\,000 \times 20\% = 40\,000$	40 000	200 000
2-й год	250 000	$250\,000 \times 20\% = 50\,000$	90 000	150 000
3-й год	300 000	$300\,000 \times 20\% = 60\,000$	150 000	90 000
4-й год	350 000	$350\,000 \times 20\% = 70\,000$	220 000	20 000
5-й год	100 000	$100\,000 \times 20\% = 20\,000$	240 000	—
Итого	1 200 000			

В течение отчетного периода амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления, в размере $\frac{1}{12}$ от годовой суммы.

8.9. Бухгалтерский учет амортизации основных средств

Учет амортизации основных средств ведут на счете 02 «Амортизация основных средств». Счет пассивный, сальдовый, регулирующий.

Сальдо **кредитовое** отражает сумму начисленной амортизации всех объектов основных средств организации и одновременно сумму возмещенной стоимости через амортизационные отчисления.

Оборот по кредиту — суммы начисленной амортизации за отчетный период.

Оборот по дебету — суммы амортизации по выбывшим основным средствам.

Сумма начисленной амортизации основных средств ежемесячно включается в издержки производства и обращения в корреспонденции

Д-т20,25,26,44К-т02.

Списание суммы начисленной амортизации при выбытии основных средств отражают проводкой

Д-т02К-т01.

Счет 02 имеет два субсчета:

02-1 «Амортизация собственных основных средств»;

02-2 «Амортизация имущества, сданного в лизинг».

Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на счете 02 «Амортизация основных средств» и являются источником долгосрочных инвестиций в основные средства, их реконструкцию, техническое перевооружение.

8.10. Порядок начисления амортизации для целей налогообложения

Согласно п. 1 ст. 256 НК РФ к амортизируемому имуществу относят имущество и результаты интеллектуальной деятельности, которые являются собственностью налогоплательщика и используются для извлечения дохода. Стоимость их погашается путем Счисления амортизации. Под амортизируемым имуществом в Налоговом кодексе РФ понимаются основные средства и нематериальные активы.

В налоговом учете амортизируемыми основными средствами признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью свыше 20 000 руб., используемое для производства и реализации продукции или для управления организацией (ст. 257 НК РФ в ред. Федерального закона от 12 июля 2007 г. № 216-ФЗ).

Налоговый кодекс РФ (ст. 259) предусматривает использование двух методов начисления амортизации для целей налогообложения: линейного и нелинейного.

Линейный метод начисления амортизации налогоплательщик применяет к зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в VIII—X амортизационные группы независимо от срока ввода в эксплуатацию этих объектов. К остальным основным средствам налогоплательщик вправе применять любой из методов начисления амортизации.

При применении линейного метода сумма начисленной амортизации за один месяц определяется как произведение его первоначальной (восстановительной) стоимости и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации по каждому объекту амортизируемого имущества определяется по формуле

$$K = \frac{1}{n}100,$$

где K —норма амортизации в процентах к первоначальной стоимости;
 n — срок полезного использования, выраженный в месяцах.

При применении *нелинейного метода* сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении объекта амортизируемого имущества определяется как произведение остаточной стоимости объекта и нормы амортизации, определенной для данного объекта.

Норма амортизации при нелинейном методе определяется по формуле

$$K = \frac{2}{n}100,$$

где K — норма амортизации, в процентах к остаточной стоимости;
 n — срок полезного использования, выраженный в месяцах.

При этом с месяца, следующего за месяцем, в котором остаточная стоимость объекта достигнет 20% от первоначальной стоимости этого объекта, амортизация по нему исчисляется в следующем порядке:

1) остаточная стоимость объекта амортизируемого имущества в целях начисления амортизации фиксируется как его базовая стоимость для дальнейших расчетов;

2) сумма начисленной за один месяц амортизации в отношении данного объекта определяется путем деления базовой стоимости данного объекта на количество месяцев, оставшихся до истечения срока полезного использования.

Пример

В январе 2007 г. ЗАО «Феникс» приобрело персональный компьютер- Срок полезного использования — 5 лет (60 мес), первоначальная стоимость — 25 000 руб.

Амортизацию по персональному компьютеру ЗАО «Феникс» начисляет нелинейным способом.

Норма амортизации составляет:

$$2/60 \text{ мес.} \times 100 = 3,33\%.$$

Сумма амортизации за февраль:

$$25\,000 \times 3,33\% = 832,5 \text{ руб.};$$

сумма амортизации за март:

$$(25\,000 - 832,5) \times 3,33\% = 804,78 \text{ руб.};$$

сумма амортизации в апреле:

$$(25\,000 - 832,5 - 804,78) \times 3,33\% = 777,98 \text{ руб. и т. д.}$$

В январе 2011 г. (48-й месяц начисления амортизации) сумма начисленной амортизации достигнет 20 080,26 руб.

Остаточная стоимость:

$$25\,000 - 20\,080,26 = 4919,74 \text{ руб.}$$

Это составляет $4919,74/25\,000 \times 100 = 19,68\%$ от его первоначальной стоимости.

Следовательно, с февраля 2011 г. амортизация по персональному компьютеру начисляется исходя из его базовой стоимости: 4919,74 руб.

Сумма амортизации, которую следует начислять в каждом из 12 оставшихся месяцев, — $(60 - 48) : 409,48 \text{ руб.} (4919,74/12 \text{ мес})$.

С 1 января 2006 г. ст. 259 НК РФ разрешает при покупке новых основных средств 10% их стоимости (амортизационную премию) сразу относить на расходы. Списанные 10% стоимости объекта в дальнейшем при начислении амортизации уже не учитывают и срок амортизации не изменяют.

Списание амортизационной премии производят в первом месяце начисления амортизации, т. е. с 1-го числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию.

В бухгалтерском учете сразу списывать 10% стоимости нельзя, в ПБУ 6/01 это не предусмотрено. Поэтому из-за различий в бухгалтерском и налоговом учете образуются временные налоговые разницы.

Пример

ООО «СтройДор» в январе 2007 г. приобрело и ввело в эксплуатацию подъемный кран стоимостью 5 000 000 руб. (без НДС). В налоговом и бухгалтерском учете срок полезного использования крана 15 лет (180 месяцев). Амортизация начисляется линейным методом.

В феврале бухгалтер спишет 10% стоимости крана, т. е. 500 000 руб., образуется отложенное налоговое обязательство, равное 120 000 руб. ($500\,000 \times 24\%$).

После списания амортизационной премии от стоимости крана осталось 4 500 000 руб. (5 000 000 - 500 000).

Норма амортизации составляет 0,5556% ($\frac{1}{180} \times 100$).

В налоговом учете размер ежемесячной суммы амортизации равен 25 000 руб. (45 00 000 x 0,5556%).

В бухгалтерском учете сумма амортизации равна 27 780 руб (5 000 000x0,5556%).

Отложенное налоговое обязательство будет каждый месяц уменьшаться на 666,7 руб. [(27 780-25 000) x 24%].

Бухгалтерские проводки

В январе 2007 г.:

1. Приобретено основное средство:

Д-т 08 К-т 60 — 5 000 000 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 900 000 руб.

2. Введен объект в эксплуатацию:

Д-т 01 К-т 08 — 5 000 000 руб.

В феврале 2007 г.:

1. Возникло отложенное налоговое обязательство:

Д-т 68 К-т 77 — 120 000 руб.

2. Начислена амортизация за февраль:

Д-т 20 К-т 02 — 27 780 руб.

3. Уменьшено отложенное налоговое обязательство:

Д-т 77 К-т 68 — 666,7 руб.

К тому времени, как истечет срок использования крана, отложенное налоговое обязательство будет полностью списано.

8.11. Учет выбытия основных средств

Организация списывает с бухгалтерского учета объекты основных средств при их выбытии по различным причинам:

- 1) продажа;
- 2) безвозмездная передача, дарение;
- 3) передача по договору мены;
- 4) списание с баланса в случае морального и физического износа;
- 5) ликвидация в результате аварий, стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций;
- 6) передача объектов в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- 7) передача дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- 8) недостача и порча;
- 9) частичная ликвидация при выполнении работ по реконструкции.

Для обобщения информации о выбытии основных средств и определения финансового результата от данных операций используется счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 91 активно-пассивный, сальдо не имеет, в балансе не отражается и в конце месяца закрывается, операционно-результативный.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Д-т	К-т
1. Остаточная стоимость выбывших основных средств: Д-т 91/2 К-т 01	1. Выручка от продажи основных средств (по договорной стоимости, включая НДС): Д-т 62 К-т 91/1
2. НДС, начисленный в бюджет: Д-т 91/2 К-т 68	2. Стоимость оприходованных предметов, лома (по рыночной стоимости): Д-т 10 К-т 91/1
3. Затраты по выбытию основных средств: Д-т 91/2 К-т 70, 69, 60	

Финансовый результат — прибыль или убыток, полученный от списания основных средств, — определяют путем сопоставления оборотов на счете 91. Превышение оборота по кредиту составляет прибыль, которая списывается на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой: Д-т 91/9 К-т 99.

Превышение оборота по дебету на счете 91 составляет убыток, и он будет списан со счета 91, субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов», проводкой: Д-т 99 К-т 91/9.

При списании выбывающих объектов основных средств бухгалтерия может использовать отдельный субсчет 01/5 «Выбытие основных средств».

При любой причине выбытия списание объекта с баланса отражается проводками:

1. Списание первоначальной (восстановительной) стоимости объекта основных средств: Д-т 01/5 К-т 01.
2. Списание суммы начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01/5.
3. Списание на прочие расходы остаточной стоимости выбывающего объекта: Д-т 91/2 К-т 01/5.

Пример 1

Реализован персональный компьютер по договорной цене 25 000 руб. Первоначальная стоимость ПК — 26 000 руб.; сумма начисленной амортизации — 5000 руб.

Определить результат от продажи ПК и отразить в учете эти операции.

Таблица 2

Содержание операций	Сумма, руб.	Дебет	Кредит^
1. Отражена договорная стоимость реализуемого ПК (включая НДС)	29 500	62	91/Г~
2. Отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя	4500	91/2	68 -
3. Отражена сумма, поступившая в оплату ПК от покупателя	29 500	51	62
4. Списана балансовая стоимость ПК	26 000	01/5	01
5. Списана начисленная амортизация	5000	02	01/5
6. Списана остаточная стоимость ПК	21000	91/2	01/5
7. Списан финансовый результат	4000	91/9	99

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Д-т	К-т
6)21000	1)29 500
2)4500	
7)4000	
Об = 29 500	06 = 29 500
=	=

Прибыль = 29 500 - (21 000 + 4500) = 4000 руб.

Пример 2

Фирма передала безвозмездно ксерокс другой организации.

Первоначальная стоимость ксерокса — 26 000 руб., сумма начисленной амортизации за время эксплуатации — 9000 руб. Отразить в учете операции по выбытию. Рыночная стоимость объекта на дату передачи равна 16 500 руб.

Решение

1. Списание балансовой стоимости: Д-т 01/5 К-т 01 — 26 000 руб.
2. Списание начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01/5 — 9000 руб.
3. Списание остаточной стоимости: Д-т 91/2 К-т 01/5 — 17 000 руб.
4. Передающая сторона платит в бюджет НДС 18% от рыночной стоимости.

16 500 x 18 : 100 = 2970 руб.: Д-т 91/2 К-т 68 — 2970 руб.

5. Отражен убыток от безвозмездной передачи:
Д-т 99 К-т 91/9 — 19 970 руб. (17 000 + 2970).

Пример 3

Списывается пришедший в негодность агрегат. Первоначальная стоимость — 120 000 руб. Сумма начисленной амортизации за время эксплуатации — 119 900 руб. Начислена зарплата рабочим за разборку агрегата — 1250 руб., оприходован лом на сумму 1200 руб. Отразить в учете операции по списанию агрегата.

1. Списание балансовой стоимости: Д-т 01/5 К-т 01 — 120 000 руб.
2. Списание начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01/5 — 119 000 руб.
3. Списание остаточной стоимости: Д-т 91/2 К-т 01/5 — 1000 руб.
4. Отражены расходы по разборке: Д-т 91/2 К-т 70 — 1250 руб. — зарплата рабочим
325 руб. = (1250 x 26 : 100): Д-т 91/2 К-т 69 — 325 руб. — ЕСН с оплаты труда
5. Оприходование лома: Д-т 10 К-т 91/1 — 1200 руб.
6. Финансовый результат от разборки агрегата:

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Д-т	К-т
3)1000	5) 1200
4)1250	6)1375
325	
Г Об = 2575	Об = 2575
=	=

Получен убыток в сумме 2575 руб. - 1200 руб. = 1375 руб.:

Д-т 99 К-т 91/9 — 1375 руб.

При списании основных средств, подвергшихся дооценке, производится также списание и суммы дооценки, числящейся по кредиту счета 83 «Добавочный капитал», с отнесением ее на счет 84 «Нераспределенная прибыль» (п. 15 ПБУ 6/01).

Пример 4

Списан объект из эксплуатации вследствие полного износа. Восстановительная стоимость объекта — 121 000 руб. Сумма дооценки — 4000 руб. Амортизация по нему начислена 121 000 руб. В бухгалтерском учете списание такого объекта отражается следующими проводками:

1. Списание балансовой стоимости: Д-т 01/5 К-т 01 — 121 000 руб.
2. Списание начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01/5 — 121000 руб.
3. Списание суммы ранее произведенной дооценки: Д-т 83/1 К-т 84 — 4000 руб.

При списании имущества, стоимость которого до конца не амортизирована и по которому ранее был возмещен «входной» НДС, необходимо восстановить сумму «входного» НДС и уплатить в бюджет. Для этого остаточную стоимость списанного имущества умножают на ставку НДС.

Пример 5

Списан лазерный принтер. Восстановительная стоимость его по Данным бухгалтерского учета — 25 000 руб. Сумма начисленной

амортизации равна 22 000 руб. Сумма дооценки составила 2000 руб. В бухгалтерском учете делают следующие записи:

1. Д-т 01/5 К-т 01 — 25 000 руб. — списана восстановительная стоимость лазерного принтера.
2. Д-т 02 К-т 01/5 — 22 000 руб. — списана сумма начисленной амортизации.
3. Д-т 91/2 К-т 01/5 — 3000 руб. (25 000 - 22 000) — списана остаточная стоимость лазерного принтера.
4. Д-т 83/1 К-т 84 — 2000 руб. — списана сумма дооценки, начисленная по принтеру.
5. Д-т 19 К-т 68 — 540 руб. ((15 000 - 12 000) x 18%) — восстановлен «входной» НДС в сумме остаточной стоимости принтера.
6. Д-т 91/2 К-т 19 — 540 руб. — списан восстановленный НДС на финансовые результаты (прочие расходы).

Доходы и расходы от списания объектов основных средств отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат зачислению на счет 99 «Прибыли и убытки» в качестве прочих доходов и расходов.

8.12. Учет работ по восстановлению основных средств

Для поддержания объектов основных средств в рабочем состоянии, а также приведения их в соответствие с требованиями научно-технического прогресса проводятся работы по их восстановлению. К работам по восстановлению объектов основных средств относятся работы капитального характера в части их реконструкции, расширения, технического перевооружения и модернизации, а также работы по содержанию объектов и их ремонту — текущему, среднему и капитальному.

Восстановление основных средств необходимо для их поддержания в рабочем состоянии. Своевременно произведенный ремонт обеспечивает ритмичность работы организации, сокращает простои, увеличивает срок службы основных средств.

По объему и характеру ремонтных работ различают два вида ремонта — текущий и капитальный. Источники затрат для них едины: или за счет издержек производства, когда сумма фактических затрат включается в себестоимость продукции, работ, услуг в момент производства работ, или за счет специально создаваемого резерва на ремонт.

На каждый ремонтируемый объект составляют ведомость дефектов, в которой указывают работы, подлежащие выполнению, и сметную стоимость ремонта.

Ремонт основных средств может осуществляться хозяйственным способом и подрядным.

При хозяйственном способе ремонт выполняется ремонтной службой предприятия. Расходы по ремонту относят на затраты того периода, в котором они возникли, и отражают проводкой

Д-т 25, 26 К-т 10, 70, 69.

При подрядном способе ремонта организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного ремонта оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3).

На стоимость законченных ремонтных работ подрядчик предъявляет заказчику счет, акцепт которого оформляется проводками Д-т 25, 26 К-т 60 и на сумму НДС — Д-т 19 К-т 60.

Для равномерного включения в издержки производства затрат на ремонт основных средств организации могут создавать резерв на ремонт.

Сумма резерва ежемесячно включается в себестоимость в размере норматива, установленного организацией самостоятельно. Сумма ежемесячных отчислений в резерв на ремонт основных средств определяется путем деления сметной стоимости ремонта на количество месяцев с начала отчетного года до месяца, в котором запланировано его проведение. Например, организация приняла решение о проведении ремонта оборудования в ноябре отчетного года. Сметная стоимость ремонтных работ — 55 000 руб. Сумма ежемесячных отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств составит 5000 руб. (55 000 : 11 мес). Работы по сдаче-приемке оформляются актом.

Для учета наличия и движения сумм резерва используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов» по статье «Резерв предстоящих затрат по ремонту основных средств».

Счет 96 пассивный, сальдо по данной статье отражает сумму неиспользованного резерва на указанные работы. Оборот по дебету — использование резерва на оплату работ и услуг, связанных с осуществлением ремонтных работ; оборот по кредиту — суммы ежемесячно создаваемого резерва за счет включения их в себестоимость, затраты организации:

Д-т 25, 26 К-т 96.

В конце года при инвентаризации расходов резерва на ремонт излишне зарезервированные суммы сторнируются. Если окончание Ремонтных работ с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в году, следующем за отчетным, остаток резерва не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые Результаты. В бухгалтерском учете составляется запись:

Д-т 96 К-т 91/1.

Если фактические затраты на ремонт превышают сумму начисленного резерва, тогда делают дополнительную запись:

Д-т25,26К-т96.

Если ремонт основных средств выполняют хозяйственным способом, тогда затраты на ремонт предварительно относят в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов 10, 70, 69, 02, а по окончании ремонта списывают на счет 96 проводкой

Д-т96К-т23.

При подрядном способе ремонтных работ на сумму акцептованного счета подрядчика делают проводки:

Д-т 96 К-т 60 — на стоимость выполненных работ

Д-т 19 К-т 60 — на сумму НДС.

Оплату счета подрядчика отражают проводкой

Д-т60К-т51.

Учетной политикой организации может быть предусмотрено (в случае, если не создается резерв), что расходы на ремонт сначала списываются на счет 97 «Расходы будущих периодов» (Д-т 97 К-т 10, 69, 70, 23), а затем в течение срока, определенного руководством организации, эти расходы равными долями списывают на себестоимость изготавливаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг (Д-т 20, 25, 26 К-т 97). В таком случае отнесение затрат на ремонт будет более равномерным, что позволит избежать скачков себестоимости.

К реконструкции относится переустройство существующих цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня и осуществляемое в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции в основном без увеличения численности рабочих при одновременном улучшении условий их труда и охраны окружающей среды.

Таким образом, реконструкцией зданий и сооружений, а также модернизацией машин и оборудования является производство таких работ, в результате которых у объекта основных средств появляются новые качественные или количественные параметры и характеристики.

Согласно п. 27 ПБУ 6/01 затраты на реконструкцию объекта основных средств могут увеличивать его первоначальную стоимость, если имело место улучшение (повышение) первоначально принятых показателей функционирования объекта (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.).

По завершении работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтен-

ные на счете учета вложений во внеоборотные активы, либо увеличивают первоначальную стоимость этого объекта основных средств и списываются в дебет счета учета основных средств, либо учитываются на счете учета основных средств обособленно.

По результатам проведения реконструкции (модернизации) объектов основных средств организациям предоставлено право пересматривать срок их полезного использования (п. 20 ПБУ 6/01). Увеличение первоначальной (или восстановительной) стоимости объекта и изменение срока полезного использования влечет за собой необходимость пересчета годовой суммы амортизации по реконструированному объекту основных средств.

С 1 января 2006 г. для целей налогообложения разрешается списывать 10% от сумм, которые фирма истратила на модернизацию, достройку, дооборудование, техническое перевооружение.

Списать 10% затрат на модернизацию организация может сразу, как только она будет завершена.

8.13. Консервация отдельных объектов основных средств

Консервация — это вывод отдельных объектов основных средств из эксплуатации по причине сокращения объемов производства или смены ассортимента продукции, выполняемых работ и услуг, ликвидации структурных подразделений. Решение о консервации основных средств могут принять руководитель организации, или федеральные органы исполнительной власти, или министерства и ведомства.

Для осуществления консервации приказом руководителя организации назначается комиссия в составе представителя администрации, бухгалтерской, инженерно-технической службы и др. Эта комиссия оформляет протоколом решение о консервации основных средств с указанием перечня объектов, причины и сроков консервации. При необходимости проводится инвентаризация объектов основных средств, подлежащих консервации. На основании протокола комиссии составляется акт о переводе основных средств на консервацию, который подписывается членами комиссии и материально-ответственными лицами, за которыми числились эти объекты, и утверждается руководителем организации.

В бухгалтерском учете эти объекты учитывают в составе прочих расходов (Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»). Затраты по содержанию законсервированных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет ведомственных источников) принимаются в целях налогообложения.

Если на консервацию переводятся объекты непроизводственного назначения, то затраты на их содержание списываются так же на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: Д-т сч. 91, субсчет «Прочие расходы», К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

В случае перевода на консервацию объектов основных средств по решению федеральных органов власти, министерств и ведомств затраты на содержание могут компенсироваться ими:

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» К-т сч. 91 субсчет «Прочие доходы».

По объектам основных средств, переведенным на консервацию по решению руководства на срок более 3 месяцев, приостанавливается начисление амортизации.

Учет амортизации законсервированных объектов, используемых в хозяйственной деятельности, целесообразно вести на отдельных субсчетах, открываемых к счету 02: «Амортизация законсервированных основных средств» и «Амортизация собственных основных средств». При переводе на консервацию делается запись:

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация законсервированных основных средств»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств», субсчет «Амортизация собственных основных средств».

Стоимость объектов основных средств, находящихся на консервации по решению руководителя организации, участвует в расчете среднегодовой стоимости имущества и входит в налогооблагаемую базу.

8.14. Инвентаризация основных средств

Положением о бухгалтерском учете и отчетности установлено, что инвентаризация основных средств проводится не реже одного раза в год перед составлением годового отчета.

Цель инвентаризации — выявить фактическое наличие и качественное состояние основных фондов организации, проверить техническую документацию, уточнить данные бухгалтерского учета.

Инвентаризацию проводит комиссия, назначаемая приказом руководителя организации. В результате проведения инвентаризации составляется инвентаризационная опись (ф. инв-1) в одном экземпляре по каждому местонахождению ценностей и должностному лицу, ответственному за сохранность основных средств.

Опись подписывается комиссией, материально ответственным лицом и передается в бухгалтерию. В бухгалтерии данные описи сличают с данными учета (их берут из инвентарных карточек) и составляют сличительную ведомость, в которой определяют недостачи или излишки.

Излишки приходят как ранее неучтенные основные средства, бывшие в эксплуатации:

1. Д-т 01 «Основные средства»

К-т 91, субсчет «Прочие доходы» (по первоначальной стоимости).

При недостатке, порче основные средства списывают с баланса проводками:

1) списание первоначальной стоимости объекта:

Д-т 01/5 К-т 01;

2) списание суммы начисленной амортизации:

Д-т 02 К-т 01/5;

3) отражена недостача в сумме остаточной стоимости:

Д-т 94 К-т 01/5.

4. На виновное лицо недостачу относят по рыночной стоимости:

— на сумму остаточной стоимости: Д-т 73/2 К-т 94 (сч. 73/2 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»);

— на разницу между рыночной и остаточной стоимостью: Д-т 73/2 К-т 98/4 «Доходы будущих периодов».

5. По мере погашения недостачи виновным лицом в бухгалтерском учете делают записи:

— Д-т 50 К-т 73/2 — внесена в кассу сумма недостачи;

— Д-т 70 К-т 73/2 — удержана из заработной платы сумма недостачи;

— Д-т 98/4 К-т 91/1 — доля доходов будущих периодов списывается на прочие доходы отчетного периода.

Если конкретный виновник недостачи не установлен, тогда остаточную стоимость списывают на прочие расходы организации:

Д-т 91/2 К-т 94.

Пример

В результате инвентаризации выявлена недостача ксерокса.

Первоначальная стоимость — 30 000 руб., начислена амортизация в размере 7000 руб. Рыночная стоимость объекта — 24 000 руб. Отразить в учете недостачу.

Бухгалтерские проводки:

1) на первоначальную стоимость: Д-т 01/5 К-т 01 — 30 000 руб.;

2) на сумму начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 01/5 — 7000 руб.;

3) на сумму остаточной стоимости отражена недостача:

Д-т 94 К-т 01/5 — 23 000 руб.;

4) списываем недостачу на виновное лицо:

Д-т 73/2 К-т 94 — 23 000 руб. — на остаточную стоимость

Д-т 73/2 К-т 98/4 — 1000 руб. (24 000 - 23 000) — на разницу между рыночной и остаточной стоимостью;

5) внесено в кассу в погашение недостачи:

Д-т 50 К-т 73/2 — 4800 руб.;

б) одновременно доля доходов будущих периодов списывается на прочие доходы:

$$1000 : 24\,000 \times 4\,800 = 200 \text{ руб.}$$

Д-т98/4К-т91.

8.15. Переоценка основных средств

Целью переоценки, особенно в период инфляции, является приведение балансовой стоимости основных средств в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства.

Особенностью переоценки основных средств, начиная с 1998 г., является то, что она перестала быть обязанностью, а стала правом организаций.

Переоценив один раз группу однородных основных средств, организация обрекает себя на регулярную переоценку этих объектов. Периодичность переоценки необходимо закрепить в приказе об учетной политике организации.

Согласно ПБУ 6/01 только коммерческие организации имеют право не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по восстановительной (текущей) стоимости.

Если переоценка имущества проводится путем пересчета по рыночным ценам, для этого чаще приглашают специалиста-оценщика. Специалист-оценщик оценивает имущество по рыночным ценам и подтверждает их документально.

В бухгалтерском учете стоимость услуг оценщика относят к расходам по обычным видам деятельности (на счет 26 «Общехозяйственные расходы») (п. 7 ПБУ 10/99 «Расходы организации» в ред. от 30 марта 2001 г.).

Указанные расходы уменьшают налогооблагаемую прибыль, поскольку они напрямую связаны с предпринимательской деятельностью и получением дохода.

Возникшую разницу суммы дооценки основных средств относят на добавочный капитал организации (счет 83, субсчет 1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»).

В бухгалтерском учете результаты переоценки отражаются на счетах в следующем порядке.

1. При дооценке основных средств:

— на сумму прироста первоначальной стоимости: Д-т 01 К-т 83 «Добавочный капитал», субсчет 1;

— одновременно на сумму превышения начисленной амортизации: Д-т 83/1 К-т 02.

2. При уценке основных средств:

— на сумму уменьшения балансовой стоимости (уценки): Д-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т 01;

— одновременно на сумму уменьшения начисленной амортизации: Д-т 02 К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Если переоценку проводят путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам, тогда определяют коэффициент пересчета:

$$K = \frac{\text{Рыночная стоимость основного средства, которую определили в результате переоценки}}{\text{Первоначальная стоимость основного средства до переоценки}}$$

Затем этот коэффициент умножают на сумму амортизации, которая была начислена по основному средству до переоценки.

Сумму уценки основных средств следует относить на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», субсчет «Переоценка основных средств».

Исключение сделано только для тех объектов основных средств, которые раньше дооценивались. В этом случае сумма уценки в пределах суммы предыдущей дооценки списывается в уменьшение добавочного капитала:

Д-т 83/1 К-т 01,

а сверх суммы предыдущей дооценки — на счет 84 проводкой Д-т 84 К-т 01.

Одновременно на сумму амортизации:

— Д-т 02 К-т 83/1 — в пределах предыдущей дооценки;

— Д-т 02 К-т 84 — сверх сумм предыдущей дооценки.

В ходе переоценки может быть увеличена стоимость объектов, которые ранее были уценены. В этом случае сумма дооценки, равная сумме предыдущей уценки, учитывается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»: Д-т 01 К-т 84, Д-т 84 К-т 02, а превышение суммы дооценки над суммой уценки включается в состав добавочного капитала и отражается в учете:

Д-т 01 К-т 83/1

и на сумму дооценки амортизации:

Д-т 83/1 К-т 02.

Результаты переоценки в бухгалтерском учете необходимо отражать только по окончании того года, в котором она проводилась. Их учитывают во входящем сальдо на начало следующего года в балансе за I квартал.

Пример 1

В декабре 2007 г. ЗАО «Кентавр» провело переоценку компьютера.

Его первоначальная стоимость равна 32 000 руб., а сумма начисленной амортизации — 6400 руб. ЗАО «Кентавр» оценило компьютер в 28 000 руб.

Отразить в учете результаты переоценки.

1. Определяем коэффициент пересчета амортизации:

28 000 руб. : 32 000 руб. = 0,875.

2. Скорректированная сумма амортизации равна:

6400х0,875 = 5600 руб.

3. Списана на непокрытый убыток сумма уценки компьютера: 4000 руб. (32 000-28 000),

Д-т 84, субсчет «Переоценка основных средств», К-т 01.

4. Списана на нераспределенную прибыль сумма уценки амортизации:

800 руб. (6400-5600),

Д-т 02 К-т 84, субсчет «Переоценка основных средств».

Пример 2

В конце 2006 г. ООО «Факел» впервые переоценило электропогрузчик. При этом его первоначальная стоимость уменьшилась на 7000 руб., а сумма начисленной амортизации — на 500 руб.

Проводя очередную переоценку в декабре 2007 г., организация дооценила электропогрузчик. В результате первоначальная стоимость объекта выросла на 9000 руб., а сумма амортизации — на 800 руб.

Результаты переоценки, проведенной на 1 января 2007 г., бухгалтер ООО «Факел» отразит следующими проводками:

1) Д-т 84 К-т 01 — 7000 руб. — списана на непокрытый убыток сумма уценки электропогрузчика;

2) Д-т 02 К-т 84 — 500 руб. — списана на нераспределенную прибыль сумма уценки амортизации объекта.

В январе 2008 г. результаты переоценки будут отражены проводками:

1) Д-т 01 К-т 84 — 7000 руб. — увеличена нераспределенная прибыль на сумму дооценки объекта, равную сумме его предыдущей уценки;

2) Д-т 01 К-т 83/1 — 2000 руб. (9000 - 7000) — увеличен добавочный капитал на сумму дооценки электропогрузчика, превышающую сумму его предыдущей уценки.

3) Д-т 84 К-т 02 — 500 руб. — списана на непокрытый убыток сумма дооценки амортизации объекта, равная сумме его предыдущей уценки;

4) Д-т 83/1 К-т 02 — 300 руб. (800 - 500) — уменьшен добавочный капитал на сумму дооценки амортизации объекта, превышающую его предыдущую уценку.

Если стоимость основного средства изменилась незначительно (уровень существенности равен 5%), в бухгалтерском учете можно не отражать результаты переоценки.

8.16. Учет арендованных основных средств

Многие вновь создаваемые фирмы, организации часто не имеют финансовой возможности для приобретения зданий, машин, оборудования, транспортных средств.

Временное затруднение удается преодолеть за счет получения в аренду объектов основных средств. В результате арендных отношений одна сторона обязуется предоставить другой какое-либо имущество за определенное вознаграждение во временное пользование.

По продолжительности арендных отношений различают два вида аренды:

1) краткосрочная (текущая) — на срок до 1 года;

2) долгосрочная (финансовая) — на срок более года.

В арендный период права и обязанности собственника считаются у арендодателя. К арендатору переходит лишь право владения и пользования.

Арендодатель сданное в аренду имущество учитывает на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой об их выбытии в инвентарной карточке.

Передача в аренду основных средств производится по договору аренды и оформляется актом приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1) в двух экземплярах: один остается у арендодателя, другой передается арендатору. В договоре аренды предусматривают состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, сроки аренды, величину арендной платы, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в надлежащем состоянии.

8.16.1. Учет операций по текущей аренде у арендодателя

У арендодателя основные средства, переданные в аренду, продолжают числиться на счете 01 «Основные средства» в составе собственных основных средств.

Операции по текущей аренде арендодатель отражает следующими проводками:

1) на сумму предъявленного к платежу счета-фактуры за сданные в аренду основные средства арендатору в сумме арендной платы, включая НДС: Д-т 76, 62 К-т 91/1;

2) на сумму начисленного НДС в бюджет: Д-т 91/2 К-т 68;

3) поступление арендной платы: Д-т 51 К-т 76, 62;

4) начисление амортизации по сданным в аренду основным средствам относят на уменьшение дохода и оформляют проводкой Д-т 91/2 К-т 02.

По объектам, по которым амортизацию не начисляют (объектам жилищного фонда и внешнего благоустройства), указанную запись не делают.

Когда арендодатель считает передачу помещений одним из видов обычной деятельности, сумма арендной платы отражается через счет 90 «Продажи» на соответствующих субсчетах.

Произведенные затраты на ремонт основных средств, сданных в аренду, арендодатель списывает на уменьшение дохода с кредита материальных, расчетных, денежных счетов в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»: Д-т 91 К-т 10, 70, 69.

8.16.2. Учет операций по текущей аренде у арендатора

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001. Бухгалтерские записи у арендатора:

- 1) на сумму полученных в аренду основных средств: Д-т 001;
- 2) на сумму предъявленного счета-фактуры арендодателем — на всю сумму арендной платы:
Д-т 97 «Расходы будущих периодов»
К-т 76 «Расчеты с дебиторами и кредиторами»;
- 3) на сумму НДС:
Д-т 19 К-т 76;
- 4) перечисление всей суммы арендной платы, включая НДС:
Д-т 76 К-т 51;
- 5) списывается в возмещение из бюджета сумма НДС, уплаченная арендатором:
Д-т 68 К-т 19.

Сумма арендной платы в течение срока аренды ежемесячно равными долями списывается со счета 97 на издержки производства и обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 97.

Если арендная плата начисляется ежемесячно, тогда счет 97 не используется и сумма начисленной арендной платы сразу включается в издержки производства и обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 76.

При возврате арендованных основных средств будет сделана запись: К-т 001.

8.17. Учет лизинговых операций

Лизинг является одной из разновидностей финансовой аренды. Его особенность в том, что по договору аренды арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у опре-

деленного продавца и предоставить арендатору это имущество за плату во временное пользование для предпринимательских целей.

Лизинг также дает возможность арендодателю (лизингодателю) реализовать дорогостоящее оборудование на условиях фирменного кредита.

В свою очередь арендатор (лизингополучатель) без больших капитальных затрат в течение длительного времени постепенно оплачивает стоимость оборудования в виде арендных платежей.

Лизингодатель является собственником приобретенного имущества в течение срока договора лизинга, т. е. до момента выкупа его лизингополучателем. Полученное имущество для передачи в лизинг лизингодатель учитывает на активном счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет 1 «Имущество для сдачи в аренду», и отражает следующими проводками:

- 1) на покупную стоимость:
Д-т 08 К-т 60;
- 2) на сумму НДС:
Д-т 19 К-т 60;
- 3) на первоначальную стоимость при постановке на учет:
Д-т 03/1 К-т 08.

При лизинговых операциях возможны два варианта:

- 1) переданное в лизинг имущество продолжает числиться на балансе лизингодателя;
- 2) сданное в лизинг имущество числится на балансе лизингополучателя.

8.17.1. Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингодателя

Этот вариант лизинга используется в случае, когда договором лизинга предусмотрен возврат лизингополучателем объектов основных средств по окончании срока договора лизинга.

А. Операции у лизингодателя.

Все расходы на осуществление лизинговой деятельности в течение месяца лизингодатель собирает на дебете счета 20 «Основное производство» с кредита счетов материальных, расчетных, амортизации:

Д-т 20 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 76.

В конце месяца их полностью списывают со счета 20 на счет 90 «Продажи» в сумме фактических затрат:

Д-т 90 К-т 20.

Причитающаяся сумма лизинговых платежей по договору лизинга, включая НДС, отражается проводкой Д-т 62 К-т 90.

Поступление лизинговых платежей: Д-т 51 К-т 62.

При возврате лизингополучателем лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга лизингодатель переводит его в состав собственных основных средств: Д-т 01/1 К-т 03/1.

Б. Операции у лизингополучателя.

Принятое в лизинг имущество принимается на учет: Д-т 001.

При возврате имущества лизингодателю делается запись: К-т 001.

На сумму начисленного лизингового платежа: Д-т 20,44 К-т 76.

Перечисление лизингового платежа: Д-т 76 К-т 51.

8.17.2. Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингополучателя

Если договором лизинга предусмотрен переход права собственности на объекты лизинга лизингополучателю, тогда используется данный вариант лизинговых операций.

А. Операции у лизингодателя.

Переданное в лизинг имущество списывается с баланса лизингодателя проводками:

1) на первоначальную стоимость: Д-т 90 К-т 03/1;

2) на договорную стоимость, т. е. на стоимость причитающегося платежа по договору лизинга, включая НДС: Д-т 76 К-т 90;

3) на сумму начисленного в бюджет НДС: Д-т 90 К-т 68;

4) разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества, образовавшуюся на счете 90, списывают на счет 98 «Доходы будущих периодов»: Д-т 90 К-т 98;

5) на сумму поступивших лизинговых платежей: Д-т 51 К-т 76;

6) одновременно на счет 91 «Прочие доходы и расходы» списывается часть доходов будущих периодов со счета 98 проводкой Д-т 98 К-т 91/1.

По окончании договора лизинга на счетах 76 и 98 остатков не будет.

Стоимость лизингового имущества, переданного на баланс лизингополучателю, лизингодатель будет учитывать на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» (Д-т 011) до момента его возврата или перехода права собственности к лизингополучателю (К-т 011).

Б. Операции у лизингополучателя.

Принятое в аренду имущество лизингополучатель приходит следующими записями:

1) на договорную стоимость согласно счету-фактуре: Д-т 08 К-т 76;

2) на сумму НДС: Д-т 19 К-т 76;

3) на первоначальную стоимость при постановке на учет: Д-т 01/2 К-т 08;

4) на сумму начисленной амортизации: Д-т 20,44 К-т 02/2;

5) перечисление лизинговых платежей: Д-т 76 К-т 51.

По окончании договора лизинга имущество подлежит возврату либо переходит в собственность лизингополучателя.

В первом случае бухгалтерские записи следующие:

1) списание начисленной амортизации: Д-т 02/2 К-т 01/2;

2) списание остаточной стоимости: Д-т 91/2 К-т 01/2.

Во втором случае:

1) на первоначальную стоимость при переходе права собственности: Д-т 01/1 К-т 01/2;

2) на сумму начисленной амортизации: Д-т 02/2 К-т 02/1.

Вопросы для самоконтроля

1. Какие средства относят к основным?
2. Что называется инвентарным объектом?
3. Из чего складывается первоначальная стоимость основных средств?
4. В каких случаях может изменяться первоначальная стоимость?
5. Что называют остаточной стоимостью?
6. По какой оценке основные средства отражаются в балансе?
7. Назовите источники поступления основных средств.
8. Какие документы отражают поступление основных средств?
9. Назовите причины выбытия основных средств и каким документом оформляют списание.
10. На каком счете учитывают выбытие основных средств?
11. Что является регистром аналитического учета основных средств?
12. Что такое амортизация?
13. На каком счете ведут учет амортизации основных средств?
14. На каких счетах учитывают затраты на проведение ремонта основных средств?

Тест

1. По какой стоимости включаются основные средства в валюту баланса:
 - а) по первоначальной;
 - б) по остаточной;
 - в) по восстановительной.

2. Какими документами оформляют поступление основных средств:
- актом приемки-передачи объекта основных средств;
 - накладной;
 - приходным ордером.
3. Какими проводками отражают приобретение у поставщика оборудования, не требующего монтажа:
- Д-т 01 К-т 60, Д-т 19 К-т 60;
 - Д-т 08 К-т 60, Д-т 19 К-т 60;
 - Д-т 19 К-т 60, Д-т 01 К-т 08.
4. Инвентарные карточки открывают на основании:
- акта приемки-передачи объекта основных средств;
 - приходного ордера;
 - акта на списание объекта основных средств.
5. Каким документом оформляют безвозмездную передачу объекта другой организации:
- актом приемки-передачи;
 - накладной;
 - актом на списание.
6. Какой проводкой отражают начисление амортизации основных средств цеха:
- Д-т 01 К-т 02;
 - Д-т 25 К-т 02;
 - Д-т 02 К-т 25.
7. Регистром аналитического учета основных средств является:
- инвентарная карточка;
 - карточка учета материалов;
 - журнал-ордер № 13.
8. Какой бухгалтерской проводкой отражают прибыль от продажи основных средств:
- Д-т 91/9 К-т 99;
 - Д-т 99 К-т 91/9;
 - Д-т 01 К-т 99.
9. Какой проводкой отражают образование резерва для ремонта основных средств цеха:
- Д-т 25 К-т 96;
 - Д-т 96 К-т 25, 26;
 - Д-т 96 К-т 23;
 - Д-т 01 К-т 96.
10. Какими бухгалтерскими проводками отражают списание стоимости выбывшего объекта основных средств:
- Д-т 02 К-т 01, Д-т 91/2 К-т 01;
 - Д-т 91/2 К-т 02, Д-т 99 К-т 01;
 - Д-т 02 К-т 91/1, Д-т 91/2 К-т 01.

11. Как отразить оприходование лома от выбытия основных средств:

- Д-т 10 К-т 01;
- Д-т 10 К-т 91/1;
- Д-т 10 К-т 02.

12. Какими бухгалтерскими проводками отражают безвозмездную передачу основных средств:

- Д-т 91/2 К-т 01, Д-т 98 К-т 01;
- Д-т 02 К-т 01, Д-т 91/2 К-т 01;
- Д-т 02 К-т 91/1, Д-т 98 К-т 01.

13. Как отражается дооценка основных средств производственного назначения:

- Д-т 01 К-т 83, Д-т 02 К-т 83;
- Д-т 01 К-т 83, Д-т 83 К-т 02;
- Д-т 01 К-т 02.

14. Как отразить приобретение оборудования, требующего монтажа:

- Д-т 01 К-т 60, Д-т 07 К-т 01;
- Д-т 08 К-т 60, Д-т 07 К-т 60;
- Д-т 07 К-т 60, Д-т 19 К-т 60.

Ответы на тест

1) б; 2) а; 3) б; 4) а; 5) а; 6) б; 7) а; 8) а; 9) а; 10) а; 11) б; 12) б; 13) б; 14) в.

Приложения к главе 8

Приложение 1

Унифицированная форма № ОС-1
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 31.01.2003 № 7

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель организации-сдающего

Итого: _____ (цифрами) _____ (прописными словами)

№ _____ от _____ г. № _____ от _____ г.

М.П. _____ 20__ г. _____

Код

Фирма по ОКУДИ
по ОКПО

Организация-получатель **ИП Платонов Игорь Валентинович**

344011, Ростовская обл., Ростов-на-Дону г., Островского пер., дом 97, кв. 81

р/с 40802810800000000301 в банке ОАО КБ «Центр-Инвест», БИК 046015762

Организация-сдающий **ОАО «Десятый подшипниковый завод»**

344091, Ростовская обл., Ростов-на-Дону г., Пескова ул., дом 1

р/с 40702810890000300116 в банке Ф.П. «Ростов-на-Дону» АКБ «РОСЕВРОБАНК» (ОАО), БИК 046015233

ЦРС (РМП – чех 18)

Основание для составления акта _____

Дата	История движения средства	номер	Дата	История движения средства	номер
			01.05.1989		
			18.05.2006		
			01.01		
			014292121		
			4-2941		

Объект основных средств **Станок круглошлифовальный 3В151**

Место нахождения объекта в момент приема-передачи **ЦРС (РМП – чех 18)**

Организация-налогоплательщик _____

Справочно: 1. Учетники долевой собственности _____ Доля в праве общей собственности, % _____

2. Иностранная валюта * _____ (по номиналу) _____ (в руб.) _____

* Заполняется в случае, когда стоимость объекта основных средств при приобретении была выражена в иностранной валюте.

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату передачи

Дата выпуска (год)	Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев)	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации (износ), руб.	Остаточная стоимость, руб.	Стоимость приобретения (доп. стоимость), руб.	Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	
								наименование	норма
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
01.05.1989	37 лет 0 мес.	3	185	12 000,00	25 423,73	8	1	3	4

2. Сведения об объекте основных средств на дату приема к бухгалтерскому учету

Дата	Фактический срок эксплуатации (лет, месяцев)	Срок полезного использования	Сумма начисленной амортизации (износ), руб.	Остаточная стоимость, руб.	Стоимость приобретения (доп. стоимость), руб.	Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования	Способ начисления амортизации	
								наименование	норма
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

3. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, наименование	количество	Содержание драгоценных материалов (металлов, камней и т.п.)	
		наименование драгоценных материалов	номинальный номер
1	2	3	4

Другие характеристики _____

2-я страница формы № ОС-1

Приложение 2

Унифицированная форма № ИС-4
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 21.01.2003 № 7

Код	
0306003	Форма по ОКУД
09232638	по ОКПО
19.04.2006	Дата списания с бухгалтерского учета
	номер
	дата
	Табельный номер

Основание для составления акта _____
Дата списания с бухгалтерского учета _____

Материально ответственное лицо Кузин Андрей Владимирович

УТВЕРЖДАЮ
Руководитель _____

Номер документа	Дата составления
09000011	18.04.2006

АКТ
о списании объекта основных средств
(кроме автотранспортных средств)

Причина списания Моральный и физический износ

1. Сведения о состоянии объекта основных средств на дату списания

Наименование объекта основных средств	Инвентарный номер	заводской выпуск (постройки)	Дата принятия к бухгалтерскому учету	Фактический срок эксплуатации или дата списания	Первоначальная стоимость по моменту принятия к бухгалтерскому учету или восстановительная стоимость, руб.	Сумма начисленной амортизации (инвеса), руб.	Остаточная стоимость, руб.
Оборудование торговое	11-24469				27 300,48	27 300,48	0
Итого							

2. Краткая индивидуальная характеристика объекта основных средств

Объект основных средств, наименование	количество	Содержание драгоценных металлов (металлов, камешей и т.д.)				
		наименование драгоценных материалов	номинальный номер	масса		
1	2	3	4	5	6	7
Итого						

Заключение комиссии _____

В результате осмотра указанного в настоящем акте объекта основных средств с комплектацией установлено: _____

Перечень прилагаемых документов _____

Председатель комиссии _____

Члены комиссии: _____

3. Сведения о затратах, связанных со списанием объекта основных средств с бухгалтерского учета, и о поступлении материальных ценностей от их списания

вид работы	дата, номер документа	сумма, руб.	корреспонденция счетов		затраты на дебитор		материальные ценности		Поступило от списания		корреспонденция счетов		
			дебет	кредит	дата, номер документа	наименование	наименование	единица измерения	количество	стоимость, руб.	дебет	кредит	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Итого													

Результаты списания _____

Выручка от реализации _____

Списание отнесено в инвентарной картонке (книге) учета объекта основных средств _____

Главный бухгалтер _____

Приложение 3

Унифицированная форма № ОС-6
Утверждена постановлением ГАСкомстата России от 21.01.2003 № 7

10 ГПЗ
3-упр (для коммунальных нужд)
Ивентарная карточка учета объектов основных средств
Объект: Корпус административно-лабораторный (ялик)
Место нахождения объекта основных средств: 3-упр (для коммунальных нужд)
Организация-изготовитель: 3-Д

Формы по ОКУД: 0306005 по ОКПО
по ОКФО: 114 822 336

Номер документа	Дата составления
1-0081	18.05.2007

№ инвентарной группы: 10 пр. (р 30 лет)

№ инвентарной заводской: 1-0081

Дата принятия к бухгалтерскому учету: 01.12.1979

Счет, субсчет, код аналитического учета: 01.01

Оборотная сторона формы № ОС-6

2. Сведения об объекте основных средств на дату принятия к бухгалтерскому учету

Дата выпуска (постройки)		Документ о вводе в эксплуатацию			Фактический срок эксплуатации	Сумма начисленной амортизации (износ), руб.	Остаточная стоимость, руб.	Первоначальная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, руб.	Срок полезного использования
последнего капитального ремонта, модернизации, реконструкции	номер	наименование	номер	дата					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
							8 822 440,85		

3. Переоценки

Дата	Коэффициент переоценки (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент переоценки (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.	Дата	Коэффициент переоценки (переоценки)	Восстановительная стоимость, руб.
1	2	3	4	5	6	7	8	9

4. Сведения о приеме, внутренних перемещениях, выбытии (списании) объекта основных средств

Документ, дата, номер	Вид операции	Наименование структурного подразделения	Остаточная стоимость, руб.	Фамилия, имя, отчество лица, ответственного за хранение
АкТ ОС-1 №АКТ ОС-1 от 01.12.1979	Принято к учету	3-упр (для коммунальных нужд)		Кузин Андрей Владимирович

Справка: Участники долевой собственности _____ Доля в праве общей собственности, % _____

5. Изменение первоначальной стоимости объекта основных средств

Вид операции	Документ		Сумма затрат, руб.	вид ремонта	наименование	Ремонт
	количество	дата				
1	2	3	4	5	6	7

7. Краткая аннотация к характеристике объекта основных средств

наименование	количество	Содержание драгоценных металлов (платины, палладия, золота, серебра, ипр.) в (г/кг)				
		наименование драгоценных металлов	коммерческий номер	единица измерения	количество	масса
1	2	3	4	5	6	7

8. Качество и количественные характеристики (размеры, прочие сведения) приспособлений, принадлежностей, прилагаемых к объектам и др.

наименование основного объекта	количество	10	11	12	13	14	Примечание

Лицо, ответственное за ведение инвентарной карточки

Индивидуальное

фамилия, имя, отчество

Приложение 4

Унифицированная форма № ОС-15
Утверждена постановлением Госкомстата России
от 21.01.2003 № 7

Организация-заказчик ОАО «10-ПТЗ»	Организация-поставщик ООО ОА «Дельта»
Основание для составления акта Договор № 4/3/2600	
АКТ	
о приемке-передаче оборудования в монтаж	
Место составления акта Организация-изготовитель	Место составления акта Организация-поставщик
Организация-изготовитель	Организация-поставщик
Монтажная организация	
Унифицированная форма № ОС-15 Утверждена постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7	Унифицированная форма № ОС-15 Утверждена постановлением Госкомстата России от 21.01.2003 № 7

1. Перечисленное ниже оборудование передано для монтажа в

наименование	Оборудование				Кол-во, шт.	Стоимость, руб.		Примечание
	запасной (номер/марка/турный)	номер паспорта (марка/рокет)	позиция по технологическим чертежам	тип, марка		единицы	всего	
Оборудование опрессовочное	2	3	4	5	8	96 448,73	96 448,73	11
Оборудование опрессовочное					1	96 448,73	96 448,73	
					1	96 448,73	96 448,73	

При приемке оборудования в монтаж установлено:
оборудование соответствует проектной специализации или чертежу (если не соответствует, указать в чем несоответствие)

Оборудование передано комплектно (указать состав комплекта и технической документации, по которой произведена приемка, и какая комплектность)

Дефекты при наружном осмотре оборудования не обнаружены (если обнаружены, подробно их перечислить)

Примечание: Дефекты, обнаруженные при монтаже, наладке и испытании оборудования, оформляются актом о выявленных дефектах оборудования (форма № ОС-16)

Заключение о пригодности к монтажу:

Сдал: Представитель организации-заказчика (подпись) Принял: Представитель монтажной организации (подпись)

М.П. М.П.

Указанное оборудование принято на ответственное хранение

Материально ответственное лицо (подпись) (подпись) (расшифровка подписи)

_____ 20__ г.

Глава 9**УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ****9.1. Понятие и виды нематериальных активов**

Нематериальные активы — объекты долгосрочного пользования (более 12 мес), не имеющие материально-вещественной формы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденное приказом Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н, устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах, находящихся в организациях на праве собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления.

Согласно п. 3 ПБУ 14/2000 актив может быть принят к бухгалтерскому учету в качестве нематериального, если одновременно выполняются следующие условия:

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) организацией от другого имущества;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т. е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- не предполагается последующая перепродажа организацией данного имущества;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т. п.).

Согласно п. 4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относятся следующие объекты:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения;
- деловая репутация организации — превышение покупной цены имущества над его оценочной (начальной) стоимостью;
- организационные расходы — расходы, связанные с образованием юридического лица, признанные в соответствии с учредительными документами частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации;
- права пользования природными ресурсами и др.

В состав нематериальных активов не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала, их квалификация и способность к труду, поскольку они неотделимы от своих носителей и не могут быть использованы без них.

Таблица 1

Характеристика отдельных видов нематериальных активов

Вид нематериального актива	Общая характеристика	Основной закон, регулирующий отношения по поводу создания и использования объектов
1	2	3
<i>Объекты промышленной собственности</i>		
Исключительное право на изобретение	Право на использование охраняемого патентом технического решения (устройства, способа, вещества, штамма микроорганизма, культуры клеток растений и животных), а также на приращение известного ранее устройства, способа, вещества, штамма по новому назначению	Патентный закон РФ от 23.09.1992 № 3571-1 (в ред. от 02.02.2006)
Исключительное право на Полезную модель	Право на использование охраняемого свидетельством конструктивного выполнения средств производства и предметов потребления, а также их составных частей	То же

Продолжение табл. 1

1	2	3
<i>Объекты промышленной собственности</i>		
Исключительное право на промышленный образец	Право на использование охраняемого патентом художественно-конструктивного решения изделия, определяющего его внешний вид. Физически промышленные образцы могут представлять собой объемную модель (автомобиля, станка, посуды, мебели и т. п.) или плоское изображение — промышленный рисунок ткани, ковра, шрифта и т. д.	То же
Исключительное право на товарный знак (знак обслуживания)	Право пользования и распоряжения охраняемыми свидетельством обозначениями, способами отличить товары и услуги одних юридических и физических лиц от однородных товаров и услуг других юридических и физических лиц. Товарные знаки могут быть словесными, изобразительными, объемными и др.	Закон РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров» от 03.09.1992 № 3520-1 (в ред. от 02.02.2006)
Право на ноу-хау	Право на использование технической, организационной, коммерческой информации, составляющей секрет производства (ноу-хау). Эта информация подлежит защите от незаконного использования третьими лицами при условии, что она имеет действительную или потенциальную коммерческую ценность в силу неизвестности ее третьим лицам; к ней нет свободного доступа на законном основании; обладатель принимает надлежащие меры к охране ее конфиденциальности	Гражданское законодательство
Право на фирменное наименование	Право на использование фирменного наименования юридического лица (имени или устоявшегося обозначения, позволяющего идентифицировать это лицо)	То же
Исключительное авторское право на программы ЭВМ	Право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных 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	Закон РФ «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных» от 23.09.1992 № 3523-1 (в ред. от 02.02.2006)

Продолжение табл. 1

Г ^ 1	2	3
Исключительное авторское право на базу данных	Право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных (статей, расчетов и т. д.), систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ	То же
<i>Другие объекты интеллектуальной собственности</i>		
Имущественное право на топологию интегральных схем	Право на использование зафиксированного на материальном носителе пространственно-геометрического расположения совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними	Закон РФ «О правовой основе топологий интегральных микросхем» от 23.09.1992 № 3526-1 (вред, от 02.02.2006)
Авторское право на литературные произведения (включая научные и учебные), аудиовизуальные произведения, переводы и т. п. объекты	Право на издание, публичное исполнение или иное использование указанных произведений науки, литературы и искусства	Закон РФ «Об авторском праве и смежных правах»
<i>Право пользования природными ресурсами</i>		
Право пользования земельным участком	Право владельца на соответствующее хозяйственное или иное использование земельного участка. Обладание правом пользования землей не означает передачу данного земельного участка в собственность организации. Организация может лишь использовать эту землю без права распоряжения ею	Земельное законодательство
<i>Организационные расходы</i>		
Расходы на создание организации	Совокупность затрат, понесенных в связи с созданием организации: расходы, связанные с разработкой технико-экономических обоснований и учредительных документов, плата за консультации в специализированных организациях, регистрационные сборы, рекламные расходы, затраты на подготовку эксплуатационного персонала и т. п. В качестве нематериальных активов названные расходы принимаются к учету, например в том случае, когда учредительные документы рассматривают их частью вклада в уставный (складочный) капитал	

Окончаниетабл. 1

1	2	3 ~
Деловая репутация (гудвилл)	Разница между оценочной стоимостью организации и чистой стоимостью ее имущества. Разница может быть отрицательной либо положительной. Положительная деловая репутация означает, что стоимость организации превышает совокупную стоимость ее активов и обязательств, что организации присущи: репутация качества, навыки маркетинга и сбыта, техническое ноу-хау, деловые связи, уровень квалификации персонала, опыт управления. Деловая репутация не существует отдельно от организации. Под сроком «жизни» деловой репутации понимается время, в течение которого можно ожидать отдачи	

Нематериальные активы делят на следующие группы:

- объекты интеллектуальной собственности;
- отложенные затраты;
- деловая репутация организации.

Интеллектуальной собственностью называют исключительные права гражданина или юридического лица на результаты интеллектуальной собственности. Объекты интеллектуальной собственности делятся на два вида:

- регулируемые патентным правом;
- регулируемые авторским правом.

Патентное право охраняет содержание изобретения. Для охраны изобретения необходима регистрация в соответствующих органах.

Для объектов авторского права не требуется регистрации. Автору лишь необходимо выразить свое произведение в любой объективной форме, позволяющей производить указанный объект.

К отложенным затратам относят организационные расходы. Они состоят из затрат по оплате услуг консультантов, рекламы, по подготовке документации, регистрационных сборов и других расходов в период создания организации до момента регистрации. Сюда входят также расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный капитал.

Расходы организации, связанные с переоформлением учредительных документов и иных документов расширения организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей, должностных лиц, изготовление штампов, печатей не относятся к нематериальным активам. Согласно Положению № 34н расходы

организаций по приобретению лицензий на осуществление отдельных видов деятельности относят не к НМА, а на счет 97 «Расходы будущих периодов», и затем равномерно списывают на затраты в течение срока действия лицензии.

У организаций должны быть в наличии документы, подтверждающие существование самого актива и исключительного права на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства и др.).

Объект НМА не должен быть предназначен для перепродажи.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является **инвентарный объект**.

Инвентарным объектом нематериальных активов является совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав.

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 (*goodwill* (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 организацией 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 *badwill* — «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).

9.2. Оценка нематериальных активов

В учете нематериальные активы отражаются по первоначальной и остаточной стоимости.

Первоначальная стоимость **определяется для объектов:**

- приобретенных за плату у других организаций и лиц — по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию (оплата консультативных услуг, регистрационные сборы, пошлины и др.);
- внесенных в счет вклада в уставный капитал — по согласованной стоимости;
- полученных безвозмездно от других организаций и лиц — по рыночной стоимости на дату оприходования;
- созданных в организации — в сумме фактических затрат на создание, изготовление.

Сведения о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем. Расходы по созданию нематериальных активов в своей организации складываются из начисленной оплаты труда работникам, отчислений на социальное страхование и обеспечение, материальных затрат, общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, в балансе они отражаются по остаточной стоимости.

Остаточная стоимость нематериальных активов представляет собой расчетную величину, получаемую при вычитании из первоначальной стоимости накопленной за все время эксплуатации амортизации.

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

9.3. Документальное оформление движения нематериальных активов

Для учета движения нематериальных активов типовые формы первичных документов отсутствуют. Согласно Положению по ведению бухгалтерского учета организации могут самостоятельно разработать формы первичных документов, исходя из требований Федерального закона «О бухгалтерском учете», определив перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

К ним относят следующие документы:

- акт приемки нематериальных активов;
- акт списания нематериальных активов;
- карточку учета нематериальных активов (ф. НМА-1).

Самостоятельно разработанные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- номер документа;
- наименование организации;
- дату составления;
- наименование объекта;
- способ приобретения;
- срок полезного использования.

Акты могут составляться в произвольной форме. При составлении актов следует обратить внимание на правильность оформления права на владение нематериальными активами:

- приобретенные права должны подтверждаться лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отчете;

— должны быть оформлены договорами с юридическими и физическими лицами.

Документами, подтверждающими права организации-правообладателя и отражающими сущность сделок, являются:

— охранные документы — выдаются правообладателю по его просьбе уполномоченным органом и подтверждают исключительные права на объект интеллектуальной собственности;

— договор об уступке прав;

— лицензионные договоры;

— договоры на ноу-хау;

— договоры о создании объекта интеллектуальной собственности;

— прилагаемые к договорам оригиналы или копии выданных общественными организациями документов о регистрации авторских прав.

9.4. Учет поступления и создания нематериальных активов

Бухгалтерский учет нематериальных активов ведут на счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости. Счет активный, сальдовый. По дебету счета 04 отражается сальдо и поступление нематериальных активов, по кредиту — выбытие.

Основными видами поступления нематериальных активов являются:

— их приобретение за плату у других организаций и лиц;

— создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;

— приобретение на условиях обмена;

— поступление от учредителей в счет вклада в уставный капитал организации;

— безвозмездное поступление;

— поступление для осуществления совместной деятельности.

Основанием для оприходования объекта в состав НМА являются: свидетельства на право пользования, патенты.

Расходы, связанные с поступлением нематериальных активов по любой причине, относят вначале в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных и материальных счетов:

Д-т 08 К-т 76, 10, 70, 69.

После принятия к учету приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

Д-т 04 К-т 08.

В бухгалтерском учете поступление нематериальных активов отражается следующими проводками:

— при приобретении за плату у других организаций:

1) Д-т 08 К-т 76 — на покупную стоимость,

Д-т 19 К-т 76 — на сумму НДС;

— при принятии к учету:

2) Д-т 04 К-т 08 — на первоначальную стоимость;

— при создании своими силами:

1) Д-т 08 К-т 10, 70, 69 — на сумму фактических затрат,

2) Д-т 04 К-т 08 — при принятии к учету на первоначальную стоимость;

— от учредителей в счет вклада в уставный капитал:

1) Д-т 08 К-т 75/1 — на согласованную стоимость,

2) Д-т 04 К-т 08 — при принятии к учету на первоначальную стоимость;

— полученных безвозмездно:

1) Д-т 08 К-т 98/2 — на текущую рыночную стоимость,

2) Д-т 04 К-т 08 — при принятии к учету на первоначальную стоимость,

3) Д-т 98/2 К-т 91/1 — на сумму ежемесячных начислений амортизации;

— поступление НМА для осуществления совместной деятельности: Д-т 04 К-т 80 «Уставный капитал».

Стоимость безвозмездно полученного от других организаций НМА относится на внереализационные доходы организации-получателя и облагается налогом на прибыль.

Сумма НДС по приобретенным нематериальным ценностям после принятия их на учет списывается со счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» в дебет счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавочную стоимость»:

Д-т 68 К-т 19.

Согласно ст. 159 НК РФ первоначальная стоимость НМА, созданных для собственных нужд, облагается НДС. Суммы НДС, уплаченные поставщикам ресурсов, которые использовались при создании НМА, возмещаются из бюджета.

Аналитический учет нематериальных активов ведут в карточке учета нематериальных активов (ф. НМА-1).

9.5. Учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов погашается посредством амортизации. Амортизация нематериальных активов призвана компенсировать затраты, произведенные организацией при их приобретении, и обеспечить формирование источника финансирования будущих приобретений соответствующих активов.

В соответствии с ПБУ 14/2000 начисление амортизации НМА в бухгалтерском учете производится одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- путем списания стоимости пропорционально объему продукции.

В течение отчетного года амортизационные отчисления начисляются ежемесячно, независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы.

Годовую сумму амортизационных отчислений при линейном способе определяют с учетом первоначальной стоимости НМА и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта.

Срок полезного использования НМА определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из:

- срока действия патента, свидетельства;
- ожидаемого срока использования, в течение которого организация может получать доход.

По нематериальным активам, по которым невозможно установить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений принимаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации!).

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо списания его с бухгалтерского баланса.

Амортизационные отчисления по НМА прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта либо его выбытия.

Годовую сумму амортизационных отчислений определяют:

- при способе уменьшаемого остатка — по остаточной стоимости НМА на начало каждого отчетного года и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока полезного использования;
- при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) — исходя из натурального показателя объема продукции в отчетном периоде и расчетного коэффициента.

Учет амортизации нематериальных активов ведут на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Счет пассивный, сальдовый, регулирующий. По кредиту счета 05 отражают сальдо и начисление амортизации:

Д-т 20, 25, 26, 44 К-т 05.

Сумма амортизационных начислений ежемесячно относится на издержки производства и обращения.

По дебету — списание амортизационных начислений при выбытии нематериальных активов:

Д-т 05 К-т 04.

Синтетический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведут в журнале-ордере № 10.

Стоимость некоторых видов нематериальных активов погашают без начисления амортизации, т. е. без использования счета 05 (например, «деловая репутация» — гудвилл). В денежном измерении деловая репутация, или «имидж фирмы», равна положительной разнице между покупной стоимостью приобретаемой фирмы и рыночной стоимостью чистых активов этой фирмы.

Этот вид НМА может возникнуть только у организации, купившей или поглотившей другую фирму. Разница между покупной и оценочной стоимостью имущества фирмы списывается ежемесячно непосредственно со счета 04 в дебет производственных счетов:

Д-т 20 К-т 04.

В этом случае остаток на счете 04 отражает не первоначальную, а остаточную стоимость. После полного погашения первоначальной стоимости данные активы отражаются в учете в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты:

Д-т 04 К-т 99.

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться. Это активы, стоимость которых со временем не уменьшается, либо активы, использование которых приносит постоянную «неуменьшающуюся прибыль», например товарные знаки, ноу-хау.

Пример 1

Организацией приобретено право на ноу-хау сроком на 5 лет стоимостью 72 000 руб. (без НДС). Организация начисляет амортизацию линейным методом.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

- 1) на покупную стоимость: Д-т 08 К-т 60 — 72 000 руб.;
- 2) на сумму НДС: Д-т 19 К-т 60 — 12 960 руб.;
- 3) принятие к учету: Д-т 04 К-т 08 — 72 000 руб.;
- 4) оплата стоимости патента: Д-т 60 К-т 51 — 84 960 руб.;
- 5) на сумму учтенного НДС: Д-т 68 К-т 19 — 12 960 руб.;
- 6) расчет суммы амортизации:
 - годовая норма амортизации $100\% : 5 = 20\%$;
 - годовая сумма амортизации $72\ 000 \times 20\% = 14\ 400$ руб.;

— месячная сумма амортизации $14\,400 : 12 \text{ мес.} = 1200 \text{ руб.}$

Д-т20,44К-т05.

Пример 2

Организация приобрела объект НМА за 25 000 руб. Срок его использования — 4 года. Организация начисляет амортизацию методом уменьшаемого остатка.

Годовая норма амортизации равна 25% ($100\% : 4 \text{ года}$).

Таблица 2

Порядок начисления амортизации

Годы эксплуатации НМА	Стоимость, руб.	Годовая сумма амортизации, руб.	Остаточная стоимость, руб.
1-й	25 000	$25\,000 \times 25\% = 6250$	18 750
2-й	25 000	$18\,700 \times 25\% = 4687,5$	14 062,5
3-й	25 000	$14\,062,5 \times 25\% = 3515,6$	10 546,9
4-й	25 000	$10\,546,9 \times 25\% = 2636,7$	7910,2

Если объект НМА используется в производственных целях, тогда сумму 7910,2 руб. можно отнести на себестоимость в конце срока эксплуатации НМА.

Если НМА используется организацией в непроизводственных целях, то по ним амортизация начисляется за счет собственных средств.

Пример 3

Организационные расходы вновь созданной организации составили 20 000 руб. Срок полезного использования этих НМА определить невозможно, поэтому он установлен в 20 лет. Условная оценка этих НМА равна 300 руб. Организация начисляет амортизацию линейным способом.

Годовая норма погашения равна 5% ($100\% : 20 \text{ лет}$).

Ежемесячно в бухгалтерском учете организации делают проводку на сумму погашения стоимости:

Д-т 26 К-т 04.

$20\,000 \text{ руб.} \times 5\% : 12 \text{ мес.} = 83,3 \text{ руб.}$

Через 20 лет эти НМА будут самортизированы, и будет сделана проводка на сумму условной оценки:

Д-т 04 К-т 99 — 300 руб.

Пример 4

Предприятие А приобрело на аукционе предприятие Б за 2600 тыс. руб. Упрощенный баланс предприятия Б имеет следующий вид:

Актив	Сумма, тыс. руб.	Пассив	Сумма, тыс. руб.
"Основные средства	1000	Уставный капитал	1100
"Производственные запасы	600	Расчеты с кредиторами	900
Денежные средства	400		
Баланс	2000	Баланс	2000

Деловая репутация приобретенного предприятия равна:
 $2600 - (1000 + 600 + 400 - 900) = 1500 \text{ (тыс. руб.)}$.

Полученная положительная деловая репутация отражается в учете проводкой

Д-т 04 К-т 76.

В течение 20 лет (но не более срока деятельности организации) деловая репутация амортизируется путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости:

$1500 \text{ тыс. руб.} : 20 \text{ лет} : 12 \text{ мес.} = 6,25 \text{ тыс. руб.}$

Д-т 26 К-т 04.

Пример 5

Предприятие А приобрело на аукционе обанкротившуюся фирму Х. Рыночная стоимость имущества фирмы Х составила 1 400 000 руб., в том числе:

— основные средства — 650 000 руб.;

— сырье и материалы — 250 000 руб.;

— готовая продукция — 400 000 руб.;

— дебиторская задолженность — 100 000 руб.

Предприятием А уплачено за фирму Х 1 700 000 руб.

Отражение операций в бухгалтерском учете:

1) уплачено по договору: Д-т 76 К-т 51 — 1700 000 руб.;

2) отражено поступление ТМЦ: Д-т 10 К-т 76 — 250 000 руб.;

Д-т 01 К-т 76 — 650 000 руб., Д-т 43 К-т 76 — 400 000 руб.;

3) принята к учету дебиторская задолженность:

Д-т 76/1 К-т 76 — 100 000 руб.;

4) поставлен на учет НМА — деловая репутация фирмы:

Д-т 04 К-т 76 — 300 000 руб. ($1\,700\,000 - 1\,400\,000$);

5) ежемесячное списание стоимости НМА исходя из срока использования — 20 лет:

Д-т 20 К-т 04 — $300\,000 : 20 \text{ лет} : 12 \text{ мес.} = 1250 \text{ руб.}$

9.6. Порядок начисления амортизации для целей налогообложения

В отличие от правил бухгалтерского учета в налоговом учете в составе НМА не учитывают:

б) по исключительному праву на программу ЭВМ:

50 000 руб.: 20 лет : 12 мес. = 208 руб.

В бухгалтерском учете будет сделана проводка в феврале:

Д-т 26 К-т 05 — 1208 руб. (1000 + 208).

• В налоговом учете норма амортизации исключительного права на изобретение равна: $1 : 60 \text{ мес.} \times 100 = 1,667\%$.

Сумма амортизации равна: $60\,000 \text{ руб.} \times 1,667\% = 1000 \text{ руб.}$

Норма амортизации на исключительное право на программу для ЭВМ равна: $1:120 \text{ мес.} \times 100 = 0,834\%$.

Ежемесячная сумма амортизации равна: $50\,000 \text{ руб.} \times 0,834\% = 417 \text{ руб.}$

Таким образом, в феврале 2007 г. в налоговом учете будет начислена амортизация в сумме 1417 руб.

9.7. Учет выбытия нематериальных активов

Нематериальные активы могут выбывать по следующим причинам:

- продажа (уступка прав);
- безвозмездная передача;
- передача в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- прекращение срока действия патента, свидетельства;
- списание вследствие потери доходных свойств и др.;
- при передаче НМА в качестве вклада в совместную деятельность (простое товарищество).

Основанием для списания являются акты передачи, акты на списание, протокол собрания акционеров и др.

Учет выбытия НМА ведут на активно-пассивном счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету счета 91 отражают:

- 1) списание остаточной стоимости НМА: Д-т 91/2 К-т 04;
- 2) расходы, связанные с выбытием НМА: Д-т 91/2 К-т 70, 69, 71;
- 3) сумму НДС, начисленную в бюджет на реализованные НМА:

Д-т 91/2 К-т 68.

По кредиту счета 91 отражают выручку от продажи НМА по договорным ценам, включая НДС: Д-т 62 К-т 91/1.

На счете 91 «Прочие доходы и расходы» определяют финансовый результат от списания НМА путем сопоставления оборотов. Превышение дебетового оборота (сальдо дебетовое) указывает на убыток, который будет списан на счете 99 «Прибыли и убытки» проводкой Д-т 99 К-т 91/9. Превышение кредитового оборота (сальдо кредитовое) указывает на сумму полученной прибыли, которая будет списана на счет 99 проводкой Д-т 91/9 К-т 99.

Таблица 4

Типовые проводки по выбытию НМА

Содержание операций		Дебет	Кредит
<i>Продажа НМА</i>			
1	Отражение договорной стоимости реализуемых НМА (включая НДС)	62	91/1
2	Отражена сумма НДС, подлежащая получению от покупателя	91/2	68
3	Поступление платежа от покупателя	51	62
4	Отражена сумма расходов, связанных с реализацией НМА	91/2	76, 50 и др.
5	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
6	Списана остаточная стоимость НМА	91/2	04
7	Отражен финансовый результат: прибыль	91/9	99
	убыток	99	91/9
<i>Безвозмездная передача НМА</i>			
1	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
2	Списана остаточная стоимость	91/2	04
3	Отражена сумма НДС, начисленная в бюджет передающей стороной	91/2	68
4	Отражена сумма расходов, связанных с безвозмездной передачей (без НДС)	91/2	76, 60 и др.
5	Списывается НДС, уплаченный юридическим лицам по расходам, связанным с безвозмездной передачей	91/2	19
6	Отражен убыток от безвозмездной передачи	99	91/9
<i>Передача НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации</i>			
1	Списана сумма начисленной амортизации	05	04
2	Списана остаточная стоимость НМА	91/2	04
3	Отражена передача НМА в счет вклада в уставный капитал другой организации по согласованной стоимости	58	91/1
4	Отражена разница между остаточной стоимостью НМА и оценкой вклада (финансовый результат)	99	91/9
		91/9	99

При любой причине выбытия списание объекта НМА с баланса отражается проводками:

- на сумму начисленной амортизации: Д-т 05 К-т 04;
- на сумму остаточной стоимости: Д-т 91/2 К-т 04.

Вопросы для самоконтроля

1. Что относят к нематериальным активам?
2. Способы оценки нематериальных активов.

3. Способы начисления амортизации НМА.
4. По какой стоимости учитывают НМА в бухгалтерском учете?
5. По какой стоимости отражают НМА в балансе?
6. Как определить норму амортизации НМА?
7. На какие НМА не начисляется амортизация?
8. Как отражается в учете поступление НМА?
9. Какими бухгалтерскими проводками отражают выбытие объектов НМА?
10. На каком счете ведут учет выбытия НМА и определяют финансовый результат от выбытия?

Тест

1. Как начисляется амортизация по нематериальным активам:
 - а) равномерно;
 - б) исходя из срока полезного использования первоначальной стоимости и способа начисления;
 - в) 50% при поступлении и 50% при списании.
2. В какой оценке отражают НМА в балансе:
 - а) по первоначальной стоимости;
 - б) по остаточной стоимости;
 - в) по восстановительной стоимости.
3. Какими проводками отражают списание НМА по истечении срока полезного использования:
 - а) Д-т 05 К-т 04, Д-т 91 К-т 04;
 - б) Д-т 91 К-т 04, Д-т 99 К-т 04;
 - в) Д-т 04 К-т 91;
 - г) Д-т 05 К-т 04.
4. Какими проводками отражают приобретение НМА у юридического лица:
 - а) Д-т 08 К-т 76, Д-т 19 К-т 76, Д-т 04 К-т 08;
 - б) Д-т 04 К-т 08, Д-т 04 К-т 19;
 - в) Д-т 04 К-т 76;
 - г) Д-т 04 К-т 60.
5. Какой проводкой отражают начисление амортизации НМА:
 - а) Д-т 05 К-т 04;
 - б) Д-т 04 К-т 05;
 - в) Д-т 20 К-т 05;
 - г) Д-т 05 К-т 20.
6. По каким НМА амортизация не начисляется:
 - а) деловая репутация, организационные расходы;
 - б) исключительные права владельца на товарный знак;
 - в) исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных.

7. Какими проводками отражают безвозмездное получение НМА:
 - а) Д-т 04 К-т 98;
 - б) Д-т 08 К-т 98, Д-т 04 К-т 08;
 - в) Д-т 04 К-т 83.
8. По какой стоимости учитывают НМА на счете 04:
 - а) по первоначальной;
 - б) по остаточной;
 - в) по плановой.
9. Деловая репутация фирмы — это:
 - а) совокупность затрат, понесенных в связи с созданием организации;
 - б) разница между оценочной стоимостью организации и чистой стоимостью ее имущества;
 - в) право на использование фирменного наименования юридического лица.
10. По какой стоимости принимают на учет НМА, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал:
 - а) по согласованной;
 - б) по рыночной;
 - в) по остаточной.

Ответы на тест

- 1) б; 2) б; 3) а; 4) а; 5) в; 6) а; 7) б; 8) а; 9) б; 10) а.

Глава 10

УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

10.1. Понятие материально-производственных запасов и задачи их учета

В соответствии с ПБУ 5/01 материально-производственные запасы являются частью активов организации, которые:

- используются в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи, выполнения работ, оказания услуг;
- предназначенные для продажи;
- используются для управленческих нужд организации.

ПБУ 5/01 определяет правила учета имущества, входящего в состав оборотных активов организации, используемого при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение периода, не превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он не превышает 12 месяцев.

В состав материально-производственных запасов входят следующие группы оборотных активов:

- материалы — часть материально-производственных запасов (МПЗ), являясь предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно. Они целиком потребляются в производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг);
- инвентарь и хозяйственные принадлежности — часть МПЗ, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он не превышает 12 месяцев;
- готовая продукция — часть МПЗ, предназначенных для продажи, являющаяся конечным результатом производственного цикла, активы, законченные обработкой;
- товары — часть МПЗ, приобретенных у юридических лиц с целью их продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Организация грамотного учета материально-производственных запасов в современных условиях является весьма актуальной проблемой для многих организаций. При таком учете очень важно организовать контроль за сохранностью МПЗ, их соответствием документам, за соблюдением норм потребления, выявления затрат, связанных с заготовлением материалов.

Основные задачи учета материально-производственных запасов:

- правильное и своевременное документальное оформление всех операций по движению материальных ценностей;
- контроль за поступлением и заготовлением материальных ценностей;
- контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех стадиях обработки;
- систематический контроль за выявлением излишних и неиспользуемых материалов, их продажей;
- своевременное осуществление расчетов с поставщиками производственных запасов и др.

10.2. Классификация материальных ценностей

На современном предприятии используется большое количество разнообразных материалов, и для надлежащей организации синтетического и аналитического учета необходима их группировка:

- по назначению и роли в процессе производства;
- по техническим свойствам.

В зависимости от назначения и роли в процессе производства различают: сырье и материалы; покупные полуфабрикаты; топливо; тару и тарные материалы; запасные части; прочие материалы; строительные материалы. На каждую группу материалов открывают отдельный субсчет.

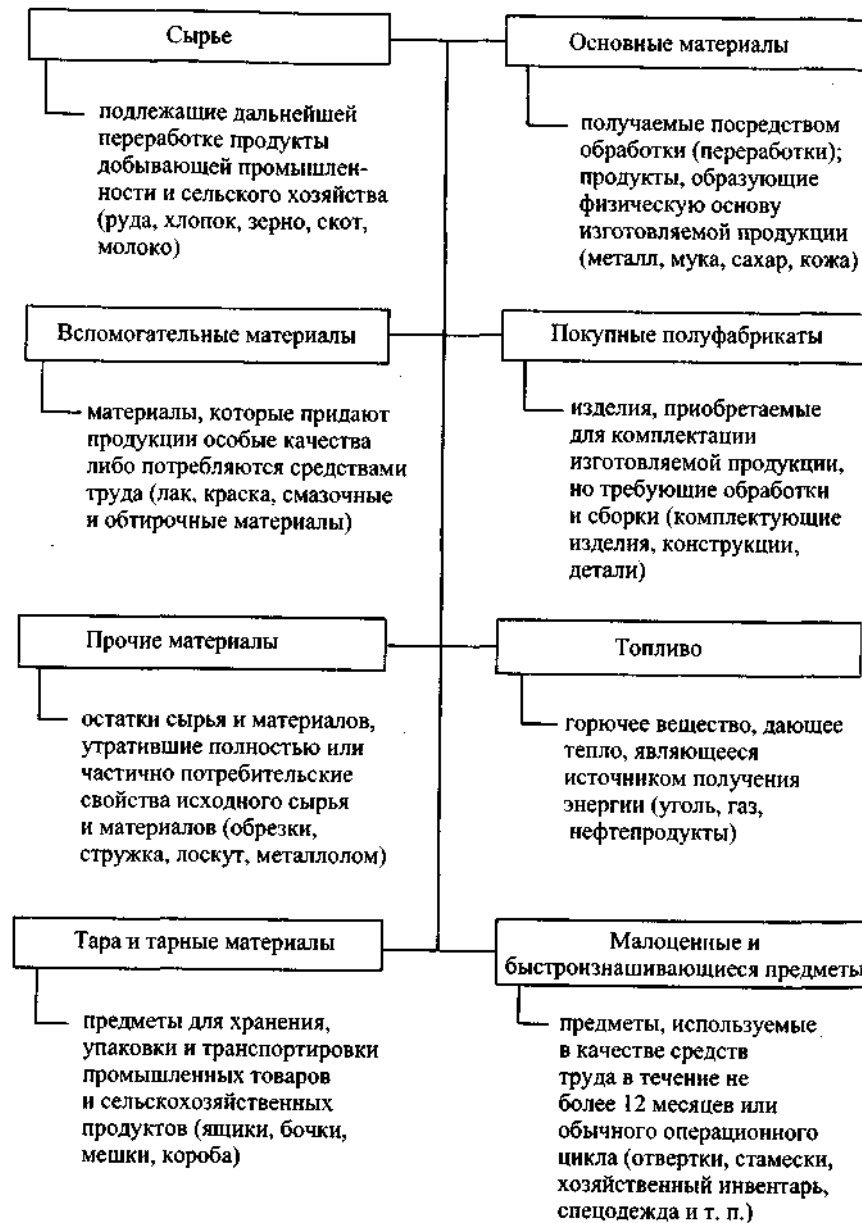
Материалы можно классифицировать по технологическим признакам, принятым в соответствующих отраслях (черные и цветные металлы, полиэтилен высокого и низкого давления, химикаты, резино-технические изделия и т. д.).

Классификацию материалов удобно использовать для построения синтетического и аналитического учета, составления статистических отчетов, информации о поступлении и расходе в производственно-эксплуатационной деятельности, определения остатков.

На основе классификации для упрощения учетного процесса в организации разрабатывается **номенклатура-ценник**.

Номенклатура — систематизированный перечень наименований материалов, запасных частей, топлива, используемых на данном предприятии. Каждому наименованию материалов присваивают

**Классификация материалов
по назначению и роли
в производстве**



числовое обозначение — номенклатурный номер, под которым он внесен в номенклатуру-ценник. Номенклатурный номер — это краткое цифровое обозначение, в котором закодированы вид, сорт, марка или размер материала.

Наличие учетной номенклатуры материалов является обязательным условием осуществления учета с применением компьютера.

10.3. Оценка материальных ценностей

Одним из важнейших моментов правильной организации учета материальных ресурсов является их оценка.

Согласно ПБУ 5/01 материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, включающей в себя суммы фактических затрат, связанных с их приобретением и доставкой.

Фактическими затратами на приобретение материальных ценностей могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материальных ценностей;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением материальных ценностей;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материальные ценности;
- затраты по заготовке и доставке материальных ценностей до места их использования, включая расходы по страхованию и др.

В фактическую себестоимость материальных ценностей включаются также заготовительно-складские расходы. К ним относятся:

- содержание заготовительного аппарата, материальных складов;
- охрана материалов;
- оплата сборов за извещение о прибытии материалов и за взвешивание грузов;
- потери от недостачи материалов в пути и на складах в пределах Установленных норм естественной убыли.

Фактическая себестоимость материальных ценностей, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая себестоимость материальных ресурсов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования. Данные о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

Фактическая себестоимость материальных ценностей, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и предусмотренных настоящим Положением.

Материальные ценности, на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости приобретения, с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации.

Материальные ценности, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Фактическая себестоимость материальных ценностей, выраженная в условных единицах, пересчитывается в рубли на дату оприходования этих активов, и в дальнейшем она не корректируется (п 6 ПБУ 3/2006).

Фактическую себестоимость материалов можно рассчитать только по окончании месяца, когда бухгалтерия будет иметь слагаемые этой себестоимости (платежные документы поставщиков материалов, за перевозку, погрузочно-разгрузочные работы и прочие расходы).

Движение материалов происходит на предприятии ежедневно, и документы на приход и расход должны оформляться своевременно. Большинство предприятий ведет текущий учет по твердым учетным ценам. Ими могут быть плановые либо средние покупные цены.

В случае использования в текущем учете покупных (договорных) цен по окончании месяца рассчитывают суммы и процент транспортно-заготовительных расходов для доведения их до фактической себестоимости.

При использовании плановых цен ежемесячно рассчитывают суммы и проценты отклонений фактической себестоимости от плановой.

Предприятие при выборе учетной политики на предстоящий год может предусмотреть один из следующих методов оценки материалов, списываемых на производственные цели:

- по средней (среднезавышенной) себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей стоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в отчетном месяце.

Этот способ оценки материальных ресурсов является традиционным для отечественного учета.

При методе ФИФО производственные запасы списываются на производство последовательно в порядке их поставок в организацию по принципу «первая партия на приход — первая в расход». Это означает, что независимо от того, какая партия отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем второй и т. д.

Преимущество метода в том, что он позволяет получать в остатке суммы материальных ценностей по ценам последних по времени закупок, наиболее близко совпадающих с текущей рыночной стоимостью.

При методе ЛИФО применяют другое правило: последняя партия на приход — первая в расход. То есть первыми списывают в расход материалы по цене последней поставки, затем предпоследней и т. д.

При методе ЛИФО себестоимость продукции будет приближаться к рыночной стоимости.

Пример

Таблица 1

Оценка материалов по методам ФИФО и ЛИФО

Показатели	Кол-во ед-ц, кг	Цена за ед-цу, руб.	Сумма, руб.
1. Остаток материалов на начало месяца	30	15	450
2. Поступили материалы в течение месяца:			
первая партия	40	18	720
вторая партия	20	20	400
третья партия	80	25	2000
Итого приход за месяц	140	—	3120
3- Расход материалов за месяц (150 кг)			
а) списание по методу ФИФО	30	15	450
	40	18	720
	20	20	400
	60	25	1500
Итого расход за месяц	150	—	3070
б) списание по методу ЛИФО	80	25	2000
	20	20	400
	40	18	720
	10	15	150
Итого расход	150	—	3270

Окончание табл.]

Показатели	Кол-во ед-ц, кг	Цена за ед- цу, руб-	Сумма, ~" руб.
4. Остаток материалов на конец месяца			
а) по методу ФИФО	20	25	500
б) по методу ЛИФО	20	15	300

Расчет средневзвешенной себестоимости единицы материала (исходные данные из таблицы)

1. Определяем стоимость материала данного вида, находящегося в обороте организации:

$$450 + 3120 = 3570 \text{ (руб.)}$$

2. Определяем количество материала:

$$30 + 140 = 170 \text{ кг.}$$

3. Определяем среднюю фактическую стоимость единицы материала:

$$3570 : 170 = 21 \text{ руб.}$$

4. Фактическая себестоимость израсходованного материала равна:

$$21 \text{ руб.} \times 150 \text{ кг} = 3150 \text{ руб.}$$

Остаток на конец месяца составит:

$$20 \text{ кг по цене } 21 \text{ руб. на сумму } 420 \text{ руб.}$$

Как видим из примера, при методе ФИФО стоимость списанных материалов наименьшая, а при методе ЛИФО — самая большая.

Метод ФИФО занижает себестоимость выпущенной продукции и соответственно увеличивает налогооблагаемую прибыль.

При методе ЛИФО себестоимость продукции увеличивается, прибыль уменьшается. Стоимость остатка материалов на складе является наименьшей.

С 1 января 2008 г. метод ЛИФО в учете использоваться не будет.

Метод средней себестоимости позволяет достичь золотой середины. Ведь он учитывает колебание цен и сглаживает их.

10.4. Документальное оформление движения материала

Для учета движения материалов используется типовая документация.

Поступление материалов на склад оформляют следующими документами:

— приходный ордер (ф. М-4);

— акт о приемке материалов (ф. М-7).

При поступлении материалов от поставщиков заведующий складом проверяет соответствие их фактического количества докумен-

тальным данным поставщика и, если расхождений нет, выписывает «приходный ордер» на все количество поступившего груза в одном экземпляре в день поступления материала.

Акт о приемке материалов применяется для оформления поступивших материальных ценностей без платежных документов (неотфактурованные поставки) и в случае расхождений (количественных и качественных) с данными сопроводительных документов поставщика.

Акт составляется комиссией с обязательным участием представителя поставщика или представителя незаинтересованной организации.

Акт составляется в двух экземплярах: первый передается в бухгалтерию предприятия как основание для бухгалтерских записей на счетах и расчета суммы недостачи или излишков; второй передается в отдел маркетинга для предъявления претензии поставщику.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, приемку их осуществляют на основе товарно-транспортной накладной, которую выписывает грузоотправитель в четырех экземплярах:

— первый — служит основанием для списания материалов у грузоотправителя;

— второй — для оприходования материала получателем;

— третий — для расчетов с автотранспортной организацией (заверенный подписями и печатью грузополучателя);

— четвертый — для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу (заверенный подписями и печатью грузополучателя).

Поступление на склад отходов производства, а также внутреннее перемещение оформляют накладной, которую выписывают в двух экземплярах цехи-сдатчики.

Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходят на основании акта об оприходовании материальных ценностей (ф. М-35).

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций и кооперативов, у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является товарный чек или акт (справка), составляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования, количества материалов и цены, а также данных паспорта продавца.

Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

Расход материала со склада на производственные и хозяйственные нужды оформляют следующими документами:

- лимитно-заборная карта (ф. М-8);
- требование-накладная на отпуск материалов (ф. М-11);
- накладная на отпуск материалов на сторону (ф. М-15).

Лимитно-заборная карта выписывается отделом маркетинга на один или несколько видов материалов, относящихся к определенному производственному заказу, в двух экземплярах. Один экземпляр передают на склад, другой — в цех. Кладовщик записывает количество отпущенного материала в обеих картах, и сразу определяется остаток лимита. Расчет потребности необходимого вида материалов для выполнения программы осуществляет планово-производственный отдел.

Лимитно-заборные карты используют при постоянном, систематическом отпуске материалов.

Для оформления однократного отпуска материалов на хозяйственные нужды используют требования-накладные на отпуск материалов. Их выписывают в двух экземплярах, один передается складу, другой — остается в цехе-получателе.

Отпуск материалов сторонним организациям оформляют накладной на отпуск материалов на сторону. Ее выписывает отдел сбыта в двух экземплярах на основании договоров. Один экземпляр остается на складе, другой передается получателю. При перевозке материалов автотранспортом выписывается товарно-транспортная накладная (ф. № 1-Т).

10.5. Учет материалов на складе

Порядок учета материально-производственных запасов на складе и в бухгалтерии зависит от метода их учета.

Существуют следующие методы учета производственных запасов:

- количественно-суммовой;
- с помощью отчетов материально ответственных лиц;
- оперативно-бухгалтерский (сальдовый).

Наиболее прогрессивным и рациональным методом учета материалов является оперативно-бухгалтерский. Он предполагает ведение на складах только количественно-сортового учета движения материалов и осуществляется в карточках учета материалов (ф. М-17). Карточки открывает бухгалтерия на каждый номенклатурный номер материала и под расписку передает их заведующему складом.

По мере поступления на склад материалов кладовщик выписывает «Приходный ордер» и регистрирует его в «Карточке учета материалов» в графе «Приход».

На основании расходных документов (лимитно-заборных карт, требований, накладных) в карточке регистрируется расход материала.

В карточке после каждой записи выводится остаток.

Кладовщик в установленные графиком сроки сдает в бухгалтерию первичные документы и составляет реестры сдачи документов на приход и расход материалов (ф. М-13) с указанием количества документов, их номеров и групп материалов, к которым они относятся.

По состоянию на 1-е число каждого месяца материально-ответственное лицо переносит количественные остатки из карточек в «Ведомость учета остатков материалов» (ф. М-14).

Эта ведомость открывается бухгалтерией на год по каждому складу. Хранится она в бухгалтерии и выдается кладовщику за день до окончания месяца.

Работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на карточках.

Таблица 2

Ведомость учета остатков материалов

Материально ответственное лицо _____

№	Материалы	Номенклатурный номер	Ед. измерения	Цена, руб., коп.	Остаток на 1 января		Остаток на 1 февраля	
					Кол-во	Сумма	Кол-во	Сумма
Всего по складу								

Таблица 3

Реестр № сдачи документов по приходу (расходу) за 200__г. по складу_

Номер группы материала или номенклатурный номер	Количество документов	Номера первичных документов	Сумма, руб.
102	37	121—123 310—316	7000 12 000 19 000

°сего: принято 10 (десять) документов

'Цифрами, прописью)

~-- ____200__г. Сдал кладовщик _____

Принял

Основные принципы оперативно-бухгалтерского метода учета следующие:

- оперативность и бухгалтерская достоверность количественного учета на складе при помощи карточек учета материалов, которые ведутся материально ответственными лицами;

- систематический контроль работниками бухгалтерии непосредственно на складе за правильным и своевременным документированием операций по движению материалов и ведением складского учета материалов; предоставление бухгалтерам права проверки соответствия фактических остатков материалов данным текущего складского учета;

- осуществление бухгалтерией учета движения материалов только в денежном выражении по учетным ценам и по фактической себестоимости в разрезе групп материалов и по местам их хранения, а при наличии вычислительной техники — также в разрезе номенклатурных номеров;

- систематическое подтверждение (взаимосверка) данных складского и бухгалтерского учета путем сопоставления остатков материалов по данным складского (количественного) учета, оцененных по принятым учетным ценам, с остатками материалов по данным бухгалтерского учета.

10.6. Синтетический учет материалов

Синтетический учет наличия и движения материальных ресурсов ведут на счете 10 «Материалы». Счет активный, сальдовый, инвентарный.

Остатки материальных ценностей и их приход записывают по дебету счета 10, расход и отпуск — по кредиту счета в суммах фактической себестоимости.

В дебет счета 10 относят все затраты по их приобретению (покупная стоимость материалов, наценки снабженческих организаций, транспортные услуги, таможенные пошлины и др.) с кредита счетов по учету расчетов.

Поступление материалов на предприятие может происходить по различным причинам и отражается в бухгалтерском учете следующими проводками:

- приобретены у поставщиков за плату:

- Д-т 10 К-т 60 — на покупную стоимость,

- Д-т 19 К-т 60 — на сумму НДС;

- внесены учредителями в счет вклада в уставный капитал:

- Д-т 10 К-т 75/1 — по согласованной стоимости;

- безвозмездное поступление от других организаций:

- Д-т 10 К-т 98/2, субсчет «Безвозмездное поступление» — по рыночной стоимости.

При использовании безвозмездно полученных материалов на производственные нужды (Д-т 20, 23, 25, 26, 08 К-т 10) в состав прочих доходов включают стоимость израсходованных материалов и в учете делают запись:

- Д-т 98/2 К-т 91/1;

- поступление материалов в доверительное управление — по стоимости, числящейся в учете учредителя управления:

- Д-т 10 К-т 79/3;

- поступление МПЗ по договору простого товарищества — по согласованной стоимости:

- Д-т 10 К-т 80;

- поступление в режиме внутрихозяйственных расчетов (от головной организации):

- Д-т 10 К-т 79/1;

- приняты к учету материалы, оприходованные как неисправимый брак, — по цене возможной реализации:

- Д-т 10 К-т 28;

- приобретены МПЗ за наличный расчет:

- Д-т 10 К-т 71;

- оприходованы излишки МПЗ по результатам инвентаризации — по рыночной стоимости:

- Д-т 10 К-т 91/1;

- оприходованы МПЗ, полученные от разборки объектов основных средств, — по рыночной стоимости:

- Д-т ЮК-т 91/1;

- поступление МПЗ по договору мены (если право собственности переходит от продавца к покупателю в момент передачи материалов):

- а) оприходование поступивших МПЗ по покупной стоимости: Д-т 10 К-т 60, Д-т 19 К-т 60;

- б) проведена встречная отгрузка ценностей: Д-т 62 К-т 91/1;

- в) произведен зачет взаимных требований: Д-т 60 К-т 62.

Расход и отпуск материалов со склада производятся на различные цели и отражаются в бухгалтерском учете следующими проводками:

- на изготовление продукции — по фактической себестоимости:

- Д-т 20, 23 К-т 10;

- на строительство объектов основных средств, выполняемое хозяйственным способом, — по фактической себестоимости:

- Д-т 08 К-т 10;

- на ремонт основных средств — по фактической себестоимости:

Д-т25,26К-тЮ;

— продажа на сторону.

Учет продажи материалов ведут на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Счет активно-пассивный, сальдо не имеет, операционно-результативный.

По дебету счета 91 отражается:

— фактическая себестоимость реализованных материалов:

Д-т91/2К-тЮ;

— сумма НДС, начисленная на реализованные материалы:

Д-т91/2К-т68;

— расходы по продаже материалов:

Д-т91/2К-т70,69,76.

По кредиту отражается:

— выручка от продажи по отпускным ценам, включая НДС:

Д-т62К-т91/1.

Сопоставлением оборотов на счете 91 определяют финансовый результат от продажи.

Превышение оборота дебетового (сальдо дебетовое) составляет убыток, который списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» проводкой Д-т 99 К-т 91/9, а превышение оборота кредитового (сальдо кредитовое) — прибыль, и делают запись: Д-т 91/9 К-т 99.

К счету 10 открыты субсчета:

10/1 — «Сырье и материалы»;

10/2 — «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия»;

10/3 — «Топливо»;

10/4 — «Тара и тарные материалы»;

10/5 — «Запасные части»;

10/6 — «Прочие материалы»;

10/7 — «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

10/8 — «Строительные материалы»;

Ю/9 — «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;

10/10 — «Спецоснастка и спецодежда на складе»;

10/Ц — «Спецоснастка и спецодежда в эксплуатации».

Организации, занятые производством сельскохозяйственной продукции, могут открывать к счету 10 отдельные субсчета для учета семян, кормов, ядохимикатов, минеральных удобрений.

При оприходовании поступивших на склад специальной оснастки и специальной одежды в бухгалтерском учете делают записи:

Д-т 10/10 К-т 60 — на покупную стоимость,

Д-т 19 К-т 60 — на сумму «входного» НДС.

Передачу указанных материальных ценностей в эксплуатации оформляют проводкой:

Д-т 10/11 К-т 10/10.

фактическую себестоимость израсходованных материалов записывают в журналах-ордерах 10,10/1 в корреспонденции Д-т 20, 23, 25,26, 08, 91, К-т 10 на основании расходных документов.

10.7. Методы учета заготовления материалов

В соответствии с ПБУ 5/01 материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Формирование фактической себестоимости материалов может осуществляться следующими способами:

— фактическая себестоимость формируется непосредственно на счете 10 «Материалы»;

— с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Если организация ведет учет заготовления материалов первым способом, тогда все данные о фактических расходах, понесенных при заготовлении, собирают по дебету на счет 10 «Материалы» в корреспонденции: Д-т 10 К-т 60, 71, 70, 69 и др.

Рассмотренный способ формирования фактической себестоимости материалов целесообразно использовать лишь в организациях, у которых:

— небольшое количество поставок материалов за отчетный период;

— небольшая номенклатура используемых материалов;

— все данные для формирования себестоимости материалов, как правило, поступают в бухгалтерию одновременно.

Если учет заготовления материалов в организации ведут вторым способом, все затраты, связанные с их приобретением, на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков записывают по дебету счета 15 и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.:

Д-т 15 К-т 60, 76, 71, 70, 69.

Оприходование материалов, фактически поступивших на склад, отражается записью:

Д-т 10 К-т 15 по учетным ценам.

Разница между фактической себестоимостью приобретения и стоимостью их по учетным ценам списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Д-т 16 К-т 15.

Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие материалов в пути. Использовать счет 15 для учета заготовительных операций или вести его сразу на счете 10 «Материалы», решает сама организация при выборе учетной политики на предстоящий год.

10.8. Учет транспортно-заготовительных расходов

Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) входят в фактическую себестоимость материалов. К ним относят расходы на приобретение материалов, кроме их покупной стоимости.

Ежемесячно бухгалтерия определяет сумму транспортно-заготовительных расходов, представляющую собой разницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью их по учетной цене.

Суммы транспортно-заготовительных расходов распределяются между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процент транспортно-заготовительных расходов, а затем умножают его на стоимость израсходованных материалов и оставшихся на складе.

Процент транспортно-заготовительных расходов определяют по формуле

$$\text{ТЗР} = \frac{\text{Сумма ТЗР на начало месяца} + \text{Сумма ТЗР по поступившим материалам за месяц}}{\text{УЦн} + \text{УЦп}} \times 100,$$

где УЦн — стоимость материалов на начало месяца по учетной цене; УЦп — стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетной цене.

Транспортно-заготовительные расходы учитывают на том же счете, что и материалы, на отдельном субсчете (10/ТЗР).

Суммы транспортно-заготовительных расходов на выбывшие, израсходованные ценности списываются на те же счета, что и израсходованные ценности по учетным ценам в корреспонденции:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 10/ТЗР.

Если организация использует для учета операций по заготовлению материалов счет 15, то сумма транспортно-заготовительных расходов учитывается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»: Д-т 16 К-т 15.

Суммы транспортно-заготовительных расходов (отклонений), накопленные в дебете счета 16, списываются в установленном порядке в дебет производственных счетов:

Д-т 20, 25, 26, 28 К-т 16.

Расчет и учет доли отклонений фактической себестоимости от плановой цены материалов производятся в том же порядке, что и процент и сумма ТЗР.

Таблица 4

Пример расчета сумм и процента транспортно-заготовительных расходов материалов
Счет 10, субсчет 1

Содержание операций	Оценка материалов		ТЗР (отклонение) фактическая себестоимость — учетная цена
	по учетным ценам	по фактической себестоимости	
Остаток на начало месяца	30 000	31 000	1 000
Поступило за отчетный месяц	26 750	28 120	1 370
Итого поступило с остатком	56 750	59 120	2 370
Процент транспортно-заготовительных расходов (отклонения)			2 370 : 56 750 × 100 = 4%
Израсходовано в отчетном месяце:			
на изготовление продукции	19 600	19 600 + 784 = 20 384	19 600 × 4% = 784
на ремонт здания цеха	8 270	8 270 + 331 = 8 601	8 270 × 4% = 331
на общехозяйственные нужды	4 640	4 640 + 186 = 4 826	4 640 × 4% = 186
Итого расход	32 510	33 811	1 301
Остаток на конец месяца	24 240	25 309	1 069

10.9. Учет материалов в бухгалтерии

Существует несколько способов аналитического учета материалов в бухгалтерии: сортовой, способ учета по номенклатурным номерам и оперативно-бухгалтерский (сальдовый) способ.

Сортовой способ. На каждый вид и сорт материалов бухгалтерия открывает карточки количественно-суммового учета, в которых на основании первичных документов фиксируются операции поступления и расхода материалов по количеству и сумме. Аналитический учет в бухгалтерии дублирует складской учет на карточке учета Материалов. По окончании месяца и на дату инвентаризации в карточках подсчитывают итоги по приходу и расходу за месяц и определяют остатки материалов. По этим данным составляют оборотные ведомости аналитического учета, открываемые по материально ответственным лицам. Итоговые данные по всем оборотным ведомо-

стям аналитического учета должны совпадать с оборотами и остатками по субсчетам на соответствующем синтетическом счете.

Способ учета по номенклатурным номерам. Первичные документы по приходу и расходу материалов поступают в бухгалтерию. Здесь их группируют по номенклатурным номерам, а в конце месяца подсчитывают итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материала и записывают в оборотные ведомости в натуральном и денежном выражении по каждому складу в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов.

Более прогрессивным является оперативно-бухгалтерский (сальдовый) метод учета материалов. При этом методе не реже одного раза в неделю работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках учета материалов и подтверждает их своей подписью на самих карточках.

В конце месяца заведующий складом переносит количественные данные об остатках на первое число по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек учета материалов в Ведомости учета остатков материалов (Сальдовые ведомости).

В бухгалтерии остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

При сальдовом методе учета поступившие в бухгалтерию первичные документы по движению материалов после их проверки и таксировки раскладывают в контрольной картотеке отдельно по приходу и расходу в разрезе складов и номенклатурных номеров. По данным картотеки составляются групповые оборотные ведомости в суммовом выражении по каждому складу.

Данные этих ведомостей сверяются со стоимостными данными ведомости остатков и с итогами записей в регистрах синтетического учета.

При использовании компьютеров все необходимые регистры при сальдовом методе учета материалов (групповые оборотные ведомости, ведомости остатков, сальдово-сличительные) составляются на вычислительных машинах.

При ручном ведении учета основным регистром учета движения материалов является ведомость № 10 «Движение материальных ценностей (в денежном выражении)». Ведомость состоит из трех разделов:

- I. «Движение на общезаводских складах (по учетным ценам);»;
- II. «Поступило на общезаводские склады и остаток по предприятию на начало месяца (по синтетическим счетам и учетным группам);»;
- III. «Расход и остаток на конец месяца».

Ведомость № 10 позволяет осуществлять:

- контроль сохранности материалов по местам их хранения;
- учет поступления и остатков материалов в разрезе синтетических счетов и групп материалов (по учетным ценам и фактической себестоимости);
- учет фактической себестоимости окончательного расхода материалов.

Ведомость № 10 заполняется на основании реестров сдачи документов, **документов по движению материалов, производственных отчетов цехов.**

10.10. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками

Производственные запасы материалов пополняются за счет их поставок предприятиями-поставщиками или прочими организациями на основе договоров.

Предприятия-поставщики одновременно с отгрузкой вы寄лают покупателю расчетные документы (платежное требование, счет-фактуру), товарно-транспортную накладную, квитанцию к железнодорожной накладной и др. Расчетные и другие документы поступают в отдел маркетинга предприятия. Там проверяют правильность их заполнения, соответствие их договорам, регистрируют в Журнале учета поступающих грузов (ф. № М-1), акцептуют их, т. е. дают согласие на оплату.

После регистрации платежные документы получают внутренний номер и передаются в бухгалтерию для оплаты, а квитанции и товарно-транспортные накладные передаются экспедитору для получения и доставки материалов.

С этого момента у бухгалтерии предприятия возникают расчеты с поставщиками. По мере поступления груза на склад выписывается приходный ордер, затем при реестре сдается в бухгалтерию, где таксируется и прикладывается к платежному документу. По мере оплаты банком этого документа бухгалтерия получает выписку с расчетного счета о списании денежных средств в пользу предприятия-поставщика.

При обнаружении признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, экспедитор при приемке груза в транспортной организации может потребовать проверку груза. В случае обнаружения недостачи мест, повреждения тары составляют коммерческий акт, который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

Учет расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей ведут на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет пассивный, сальдовый, расчетный.

Сальдо кредитовое свидетельствует о суммах задолженности организации поставщикам и подрядчикам по неоплаченным счетам и неотфактурованным поставкам; оборот по кредиту — суммы акцептованных счетов поставщиков за отчетный месяц; оборот по дебету — суммы оплаченных счетов поставщиков.

Учет расчетов с поставщиками товарно-материальных ценностей ведут в журнале-ордере № 6. Это комбинированный регистр аналитического и синтетического учетов. Аналитический учет в нем организуется в разрезе каждого платежного документа, приходного ордера, приемного акта. Открывается журнал-ордер № 6 суммами незаконченных расчетов с поставщиками на начало месяца.

Заполняется журнал-ордер № 6 на основании акцептованных платежных требований, счетов-фактур, приходных ордеров, актов о приемке материалов, выписок банка.

Журнал-ордер № 6 ведут линейно-позиционным способом, что дает возможность судить о состоянии расчетов с поставщиками по каждому документу.

Суммы по учетным ценам записываются независимо от вида поступивших ценностей общей суммой, а по платежным требованиям и счетам-фактурам — в разрезе видов материалов (основные, вспомогательные, топливо и т. п.). Сумма претензий записывается на основании актов. По выпискам банка производится отметка об оплате каждого платежного документа.

Организации пользуются также услугами поставщиков воды, газа, подрядчиков ремонтных работ и др. По этим расчетам за услуги ведется отдельный журнал-ордер № 6.

По окончании месяца показатели обоих журналов-ордеров суммируют для получения оборотов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и переноса их в Главную книгу.

10.10.1. Порядок учета неотфактурованных поставок

Неотфактурованными считаются поставки, по которым материальные ценности поступили в организацию без платежного документа. На складе приходят их, выписывая акт о приемке материалов, который при реестре поступает в бухгалтерию. Здесь материалы по акту расцениваются по учетным ценам, записываются в журнал-ордер № 6 как ценности, поступившие на склад, в этой же сумме относятся на группу материалов и в акцепт. Неотфактурованные поставки регистрируются в журнале-ордере № 6 в конце месяца

(в графе Б «Номер счета» ставится буква Н), когда возможность получения платежного документа в данном месяце отпала. Оплате 5 отчетном месяце они не подлежат, так как основанием для оплаты банком являются платежные документы (которые отсутствуют). По мере поступления платежных документов на эту поставку в следующем месяце они акцептуются предприятием, оплачиваются банком и регистрируются бухгалтерией в журнале-ордере № 6 в свободной строке по группе материалов и в графе «Акцепт» в сумме платежного требования, а по строке сальдо (незаконченных расчетов) ранее записанная сумма по учетным ценам сторнируется тоже по группе и в графе «Акцепт». Расчеты с поставщиком таким образом по этой поставке будут закончены.

Пример

В марте была неотфактурованная поставка в сумме 12 000 руб.

В апреле был предъявлен счет на оплату в сумме 14 160 руб. (включая НДС).

В марте будет сделана запись: Д-т 10 К-т 60 — 12 000 руб.

В апреле:

Д-т 10 К-т 60 — 12 000 руб.

Д-т 10 К-т 60 — 12 000 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 2160 руб.

10.10.2. Порядок учета материалов в пути

Материалами в пути называются такие поставки, по которым организация акцептовала платежные документы, а материалы на склад по ним еще не поступили. К учету принимаются акцептованные платежные документы независимо от того, оплачены они банком или не оплачены.

В журнале-ордере № 6 платежные документы регистрируются в течение месяца в графе «За неприбывший груз» и в графе «Акцепт». По окончании месяца организация обязана принять эти ценности на баланс, т. е. записать по принадлежности к группе материалов (условно оприходовать), но на начало следующего месяца расчеты по этим поставкам не будут закончены. При поступлении ценностей бухгалтерия получит приходные ордера со складов, приходует их на склад и на группу (без акцепта, так как он уже был дан в момент поступления платежных требований, а может быть, эти счета уже и оплачены) по строке регистрации этого счета в не законченных на начало месяца расчетах. При закрытии журнала-ордера № 6, по окончании месяца, эта поставка по группе материалов будет сторнирована как оприходованная дважды.

Пример

В марте материалов в пути было на 8000 руб. (без учета НДС).

В апреле они поступили в количестве, превышающем указанную в счете сумму на 1500 руб. (без учета НДС).

Записи в марте: Д-т 10 К-т 60 — 8000 руб.

В апреле сторнировочная запись: 1) Д-т 10 К-т 60 — 8000 руб.

Приходят фактическое поступление проводками:

2) Д-т 10 К-т 60 — 9500 руб.

Д-т 19 К-т 60 — 1710 руб.

При расчетах с поставщиками за материальные ценности могут быть выявлены недостачи или излишки фактически поступившего количества по сравнению с документами поставщика, которые оформляются актом (ф. № М-7). Излишки приходятся по акту и расцениваются по учетным ценам предприятия или по договорным (отпускным ценам), затем учитываются в журнале-ордере № 6 отдельной строкой как неотфактурованная поставка — отдел маркетинга сообщает поставщику об излишках и просит выставить платежное требование. В случае выявления недостат бухгалтерия рассчитывает их фактическую себестоимость и предъявляет претензию к поставщику. Сумма железнодорожного тарифа при этом распределяется пропорционально массе груза, а суммы наценок, скидок — пропорционально стоимости груза.

10.11. Инвентаризация материалов

Положение о бухгалтерском учете и отчетности обязывает организацию проводить инвентаризацию товарно-материальных ценностей:

— не менее одного раза в год по состоянию на 1 октября отчетного года с целью объективного отражения состояния этих средств в годовом отчете;

— при смене материально ответственных лиц;

— при стихийных бедствиях и других чрезвычайных ситуациях;

— при выявлении фактов хищения, злоупотребления и порчи имущества;

— при реорганизации или ликвидации организации;

— при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия.

Основная цель инвентаризации — выявление фактического наличия товарно-материальных ценностей в натуральном и стоимостном выражении.

Инвентаризация материалов осуществляется инвентаризационной комиссией, состоящей из компетентных лиц, назначаемой приказом руководителя организации при обязательном участии материально ответственного лица.

Складские операции в момент инвентаризации не производятся.

Заведующий складом дает расписку в том, что все документы склада записаны в карточку учета материалов и сланы в бухгалтерию организации.

При проведении инвентаризации комиссия в присутствии материально ответственных лиц осуществляет подсчет, взвешивание каждого вида материалов и полученные результаты записывает в инвентаризационную опись.

Опись подписывают члены комиссии и материально ответственные лица.

Данные инвентаризационных описей используются для составления сличительной ведомости, в которой фактические данные описей сопоставляются с учетными данными.

Комиссия устанавливает характер, причины выявленных расхождений или порчи материалов и определяет порядок регулирования разниц и возмещения потерь.

Независимо от причин возникновения все недостачи производственных запасов по фактической себестоимости списывают с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

Д-т 94 К-т 10.

Недостачи материалов в пределах норм естественной убыли списывают на издержки производства или обращения:

Д-т 20, 26, 44 К-т 94.

Недостачи сверх норм естественной убыли, потери от порчи, а также похищенные ценности списывают на счета виновных лиц:

Д-т 73/2 К-т 94.

Стоимость недостающих ценностей, взыскиваемых с виновных лиц, определяется исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба. Сведения о рыночных ценах можно получить в отделах ценообразования.

Разница между фактической себестоимостью материалов и их стоимостью по рыночным ценам, подлежащая взысканию, списывается на счет 98 «Доходы будущих периодов»:

Д-т 73/2 К-т 98/4.

По мере погашения задолженности, учтенной на счете 73/2, соответствующая сумма разницы списывается со счета 98/4 на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

Д-т 98/4 К-т 91/1.

Ценности, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию с отнесением на доходы организации:

Д-т 10 К-т 91/1.

Некомпенсируемые потери материальных ценностей от стихийных бедствий относят в состав прочих расходов:

Д-т91/2К-тЮ.

Когда конкретные виновники не установлены, недостачи относят также в состав прочих расходов:

Д-т91/2К-т94.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите виды первичной документации по учету движения материалов.
2. Что понимают под фактической себестоимостью материалов?
3. По каким ценам ведется текущий учет движения материалов?
4. На каком счете учитывают отклонения от учетных цен?
5. Как определить процент отклонений от учетных цен?
6. На каком счете учитывают материальные ценности?
7. Перечислите основные направления расходования материалов с указанием счетов.
8. В каких случаях поступление материалов на склад оформляется Актом о приемке материалов?
9. Каковы цели инвентаризации?
10. Что такое инвентаризационная разница?

Тест

1. Какой проводкой оформляют операцию «Акцептован счет фирмы за поступившие материалы на склад»:
 - а) Д-т 10 К-т 60, Д-т 19 К-т 60;
 - б) Д-т ЮК-т 60;
 - в) Д-т 10 К-т 62.
2. Какой проводкой оформляют отпуск материала со склада для упаковки готовой продукции на складе готовой продукции:
 - а) Д-т 43 К-т 10;
 - б) Д-т 44 К-т 10;
 - в) Д-т 25 К-т 10.
3. По какой оценке отражаются в балансе материалы:
 - а) по плановой;
 - б) по учетной;
 - в) по договорной;
 - г) по фактической себестоимости.
4. Указать проводку операции перечисления средств транспортной организации за доставку материалов:
 - а) Д-т 10 К-т 60;

- б) Д-т 60 К-т 51;
 - в) Д-т 10 К-т 51.
5. Регистром аналитического учета материалов является:
 - а) оборотная ведомость;
 - б) карточка учета материалов;
 - в) книга остатков материалов.
 6. В каком учетном регистре выполняют расчет суммы и процентов транспортно-заготовительных расходов:
 - а) в ведомости № 10;
 - б) в ведомости остатков материалов;
 - в) в журнале-ордере № 6.
 7. Каким документом оформляют неотфактурованные поставки:
 - а) приходным ордером;
 - б) актом приема материалов;
 - в) накладной.
 8. Что означает оценка материалов по методу ЛИФО:
 - а) первая партия на приход — первая на расход;
 - б) последняя на приход — первая на расход;
 - в) первая на приход — последняя на расход.
 9. Какую запись составляют на недостачу материалов, выявленную при приемке грузов от транспортной организации:
 - а) Д-т 94 К-т 60;
 - б) Д-т 94 К-т 10;
 - в) Д-т 10 К-т 94.
 10. Что означает способ оценки материалов по методу ФИФО:
 - а) себестоимость первых по времени закупок;
 - б) фактическую себестоимость заготовления;
 - в) себестоимость последних по времени закупок.
 11. Какой способ оценки материалов по времени закупок предпочтительнее с точки зрения формирования прибыли в период инфляции:
 - а) по средней себестоимости заготовления;
 - б) по методу ФИФО;
 - в) по методу ЛИФО.
 12. Каким документом оформляют постоянный отпуск материалов на производство:
 - а) лимитно-заборной картой;
 - б) требованием-накладной;
 - в) накладной на отпуск на сторону.

Ответы на тест

- 1) а; 2) б; 3) г; 4) б; 5) б; 6) а; 7) б; 8) б; 9) а; 10) а; 11) в; 12) а.

ПРИХОДНЫЙ ОРДЕР № 1520

ОАО «Десятый подшипниковый завод», ИНН 6168000354, 344091, Ростовская обл.,
 Организация Ростов-на-Дону г., Пескова ул., дом 1, р/с 40702810890000300116 в банке Ф-л
 Структурное подразделение УМПС

Форма по ОКУД
 по ОКПО

Коды
0315003
00232638

Приложение 1
 Приложение к главе 10

Дата составления	Код вида операции	Склад	Поставщик		Страховая компания	Корреспондирующий счет		Номер документа	
			наименование	код		счет, субсчет	код аналитического учета	сопроводительного	платежного
01.06.2007		Склад 09	ООО «Терконтракт»	Ю0158				55	

Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	Сумма НДС, руб. коп.	Всего с учетом НДС, руб. коп.	Номер паспорта	Порядковый номер по складской картотеке
наименование, сорт, размер, марка	номенклатурный номер	код	наименование	по документу	принято						
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Подшипник 8117	12828	798	шт.		50,000	133,50	6675,00	1201,50	7876,50		
				Итого	50,000	х	6675,00	1201,50	7876,50		

Принял _____ Сдал _____
 (должность) (подпись) (расшифровка подписи) (должность) (подпись) (расшифровка подписи)

ТРЕБОВАНИЕ-НАКЛАДНАЯ № 00010155

ОАО «Десятый подшипниковый завод», ИНН 6168000354, 344091, Ростовская обл.,
 Организация Ростов-на-Дону г., Пескова ул., дом 1, р/с 40702810890000300116 в банке Ф-л

Форма по ОКУД
 по ОКПО

Коды
0315006

Приложение 2

Дата составления	Код вида операции	Отправитель		Получатель		Корреспондирующий счет		Учетная единица выпуска продукции
		структурное подразделение	вид деятельности	структурное подразделение	вид деятельности	счет, субсчет	код аналитического учета	
24.04.2007		Склад 02		Кладовая ПКП (металл, материалы)				

Через кого _____
 Затребовал _____ Разрешил _____

Корреспондирующий счет		Материальные ценности		Единица измерения		Количество		Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.	Порядковый номер по складской картотеке
счет, субсчет	код аналитического учета	наименование	номенклатурный номер	код	наименование	затребовано	отпущено			
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
10.01		Композитность 804807	и5	09324	798	тыс. шт.	3,920	310,00	1215,20	

Отпустил _____ Получил _____
 (должность) (подпись) (расшифровка подписи) (должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Приложение 3

Оборотная сторона формы № М-8

Типовая межотраслевая форма № М-8

ЛИМИТНО-ЗАБОРНАЯ КАРТА № 245

Коды
0315005

форма по СКУД
по ОКПО

Организация: ЗАО «Юность»

Дата составления: 30.03.07	Код вида операции: —	Вид деятельности: Показ первой очереди	Отправитель структурного подразделения: Склада № 5	Получатель структурное подразделение: Цех № 3	Корреспондирующий счет, субсчет учета: 10-2 57	Учетная единица выкупа продукции (работ, услуг): Пшениц, шт.
----------------------------	----------------------	--	--	---	--	--

Материальные ценности		Единица измерения	
наименование, сорт, размер, марка	номенклатурный номер	код	наименование
Пшеница тшм, марка – 1,2 м, артика № 748886	10-125	018	шт. м
Лимит	Порядковый номер по складской картотеке: 378	Цена, руб. коп.	Сумма без учета НДС, руб. коп.
	Дата: 05.04.07	270	366
	Количество: 120	Остаток лимита: 230	Подпись заведующего складом или получателя: 94 900-00
Отпущено	Дата: 20.04.07	150	

Дата	Количество	Остаток лимита	Подпись заведующего складом или получателя
30.04.07	70	80	
Отпущено			
Возвращено			

Руководитель подразделения, установившего лимит: _____
руководитель организации (должность) (подпись)
 Самошкин С. У. (расшифровка подписи)

Руководитель подразделения, получившего материальные ценности: _____
начальник цеха № 3 (должность) (подпись)
 Яценко И. И. (расшифровка подписи)

Заведующий складом: _____
(подпись) (расшифровка подписи)
 Демин А. И. (расшифровка подписи)
 30 апреля 20 07 г.

Приложение 4

Типовая форма № М-18

Применение: предприятие _____

Склад _____ РЕЕСТР № _____ СДАЧИ ДОКУМЕНТОВ

по _____ за _____ 200_ г.

Сдача-приемка документов

№ группы материала или номенклатурный номер	Количество документов	Номера первичных документов

Приложение 5

Типовая межотраслевая форма № М-17

КАРТОЧКА № 345
учета материалов

Организация **340 «Бетти»**

Структурное подразделение **«Сигма Плюс»**

форма по ОКДП _____ по ОКПО _____
Дата составления _____

Структурное подразделение	Вид деятельности	Склад	Место хранения		Марка	Сорг	Профиль	Размер	Номинальный номер	Единица измерения		Цена, руб. коп.	Норма запаса	Срок годности	Поставщик	
			стеллак	ручена						код	наименование					
«Сигма Плюс»	172.10	3	5	12	АВ0-25	—	—	1,4	1001013	018	лог. м	15-80	1000	—	000 «Ханза»	
Наименование материала ткань подкладочная																
наименование		вид	номенклатурный номер			Единица измерения		количество (масса)			номер паспорта					
1		2	3			4		5			6		7		8	
—		—	—			—		—			—		—		—	

Драгоценный материал (металл, камень)

наименование	вид	номенклатурный номер	Единица измерения	количество (масса)	номер паспорта
1	2	3	4	5	6
—	—	—	—	—	—

От кого получено или кому отпущено

Дата записи	Номер документа	по поручку	Учетная единица выпуска продукции (работ, услуг)	Приход	Расход	Остаток	Подпись, дата
20.03.	223	1	5	5000	—	5000	20.03.
22.03.	340	2	пальто, шт.	—	120	4880	22.03.

Карточку заполнил _____ (подпись)

_____ (подпись) _____ 20__ г.

Приложение 6

Фирма «Прогресс»
 Журнал-ордер № 6 по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (по операциям заготовления материалов)
 за февраль 200__ г. (Итого: руб.)

№	Дата	Реквизи-ты доку-мента	Рассче-ты	Поставщик	Номер инвентар-ного доку-мента склада	Учетная стоимость поступивших материалов	Кредит счета 60 в дебет счета				Материалы в пути в отчетном месяце	Сумма дебета по отчетам и неотфактурованным поставкам	На начало месяца		Оплата				
							10/1	10/2	10/3	19/3			сальдо по сч. № 60	сальдо по сч. № 60	дата	расчетный счет	прочие счета		
1	Н	Н	Н	Фирма «Лада»			8000					8000							
2	24	18	18	Фирма «Медло-С»	48	6000	7000					7000							
3	108	19	19	ООО «Мастер»	12-13	10 000		10 000	2000			12 000			06	12 000			
4	66	20	20	ЗАО «Металлист»	41-44	54 000	64 000		12 800			76 800			15	76 800			
5	101	21	21	ЗАО «Полимер»	45	64 000	69 300		13 860			83 160							
6	70	22	22	ЗАО «Металлист»	46-47	60 000	64 000		12 800			76 800							
7	33	23	23	Фирма «Лада»	инвентарь	январь	10 000		2000			12 000			21	76 800			
8	42	24	24	ООО «Трансгазстрой»	инвентарь	январь	16 000	7900	5180			31 080			24	12 000			
Итого поступило								153 000	79 200	10 000		283 840							
Сторно материалов в пути на начало месяца								194 000											
Сторно материалов в пути на конец месяца								7000											
Всего для записи в Главную книгу								146 000	79 200	10 000		283 640		8000				177 600	

Глава 11

УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

11.1. Задачи учета труда и заработной платы

Понятие «заработная плата» охватывает все виды заработков (а также различных премий, доплат, надбавок и социальных льгот), начисленных в денежной и натуральной форме (независимо от источников финансирования), включая денежные суммы, начисленные в соответствии с законодательством за непроработанное время (ежегодный отпуск, праздничные дни и т. д.).

Трудовые доходы каждого работника определяются по их личным вкладам с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами не ограничиваются. Минимальный размер оплаты труда работников предприятий всех организационно-правовых форм устанавливается законодательством.

Учет заработной платы должен быть организован таким образом, чтобы способствовать повышению производительности труда, улучшению организации нормирования труда, полному использованию рабочего времени, укреплению дисциплины труда, повышению качества продукции, работ, услуг.

Учет труда и заработной платы по праву занимает одно из центральных мест во всей системе учета на предприятии. Важнейшими его задачами являются:

- 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 отчислений органам социального страхования;

- собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для составления необходимой отчетности.

Организация оплаты труда на предприятиях определяется действующими формами оплаты труда (повременной и сдельной), а также законодательством о труде. Задачи бухгалтера предприятия:

- 1) своевременно затребовать все необходимые документы для начисления заработной платы;

- 2) правильно выполнить расчеты;
- 3) включить начисленную сумму в состав расходов (в себестоимость);
- 4) начислить единый социальный налог (ЕСН).

Несмотря на то, что это задачи бухгалтера как исполнителя, все же организационные вопросы по применению форм оплаты труда, рациональному использованию рабочего времени решаются руководителем предприятия и его службами.

Согласно действующему законодательству предприятия пользуются полной самостоятельностью в выборе форм оплаты труда работников. При этом повременная оплата предполагает оплату труда по установленным окладам, сдельная — в зависимости от расценок и выполненных работ.

В делопроизводстве предприятия должны быть нормативные документы, регулирующие порядок начисления заработной платы:

- штатное расписание;
- расценки и нормы;
- договоры подряда (на выполнение разовых работ);
- другие трудовые договоры (контракт, авторские и др.);
- приказы и распоряжения (на выплату премий, доплат, материальной помощи).

Штатное расписание — это документ, в котором установлен перечень должностей и окладов на определенный период (год).

11.2. Классификация и учет личного состава

Численность и состав рабочей силы оказывает значительное влияние на величину себестоимости продукции (работ, услуг), поэтому каждая организация тщательно формирует кадровый состав работающих. Для организации учета труда, выработки и заработной платы весь персонал организации подразделяют на производственный непроизводственный и работников несписочного состава. Производственный персонал — это рабочие, специалисты, руководители, служащие, которые осуществляют основную деятельность. Непроизводственный персонал включает работников жилищного хозяйства, коммунальных организаций, учреждений здравоохранения к отдыха, культуры, образования и т. п., находящихся на балансе предприятия. Работники несписочного состава не состоят в штате организации, а выполняют работу по договорам гражданско-правового характера (договор подряда, трудовое соглашение, совместительство и т. д.).

В отчетности по труду производственный персонал делится на две категории — рабочие и служащие. Категория «рабочие» разли-

чается по профессиям и разрядам с установлением тарифных ставок для каждого разряда. Категория «служащие» классифицируется по должностям и профессиям с установлением должностных окладов. Организации самостоятельно разрабатывают и утверждают формы и системы оплаты труда — тарифные ставки и оклады.

Приняты основные классификационные позиции по трудовым ресурсам, которые чаще всего используются в учете, отчетности и анализе уставной деятельности организации.

Во-первых, по сроку использования в организации; согласно трудовым договорам (контрактам) персонал подразделяется на следующие группы:

- 1) постоянный персонал — работники, поступившие на работу на срок 1 год и более;
- 2) сезонный персонал — работники, поступившие на работу на период сезонных работ;
- 3) временный персонал — работники, поступившие на определенный срок, но не свыше двух месяцев.

Во-вторых, широко используются понятия «списочный состав» и «среднесписочный состав»:

— списочный состав фиксирует количество работников, зарегистрированных на каждую отдельную дату (поэтому постоянно меняющийся);

— среднесписочный состав (численность) определяется за месяц, квартал, год. Он рассчитывается путем суммирования списочного состава работников за все дни месяца, включая выходные и праздничные дни, и деления показателя на число календарных дней месяца. При этом списочная численность в выходные и праздничные дни берется по предшествующему рабочему дню.

Среднесписочная численность за квартал и год рассчитывается как сумма среднесписочных значений за этот период, деленная на соответствующее число месяцев. Указанный показатель используется в экономических расчетах по росту производительности труда, в анализе производственной деятельности и в отчетности.

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют следующие унифицированные формы первичных учетных документов:

- приказ (распоряжение) о приеме на работу (ф. № Т-1);
- личная карточка (ф. № Т-2) — заполняется на каждого работника организации в одном экземпляре;
- приказ (распоряжение) о переводе на другую работу (ф. № Т-5);
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска (ф. № Т-6);
- приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора (ф. № Т-8) — составляется в двух экземплярах в отделе кадров и под-

писывается руководителем подразделения организации и ее руководителем. В приказе указывают причину и основание увольнения;

— табель учета использования рабочего времени (ф. № Т-13).

Табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому из них присваивается определенный табельный номер.

Бухгалтерия открывает и ведет по каждому табельному номеру, т. е. на каждого работающего, еще лицевой счет по форме № Т-54. Это основной документ аналитического характера, в котором за каждый месяц в отдельности регистрируются все сведения о суммах начисленной заработной платы по ее видам, поощрений, компенсаций удержаний и вычетов и суммах к выдаче на руки (задолженность за организацией). Фактически в лицевом счете создается база для заполнения расчетной ведомости по строке с фамилией и табельным номером данного лица. Ввиду того что лицевой счет заполняется на основании первичных документов по заработной плате, в нем фиксируются количество отработанных часов, дней и прочие справочные данные, которые служат впоследствии для различных расчетов, обеспечивая им достоверность.

11.3. Учет использования рабочего времени

Учет использования рабочего времени ведется в табелях учета использования рабочего времени. Табели открываются по организации в целом (небольшие предприятия) или по ее структурным подразделениям и категориям работающих. Они необходимы не только для учета использования рабочего времени всех категорий работающих, но и для контроля за соблюдением персоналом установленного режима рабочего времени, расчетов с ним по заработной плате и получения данных об отработанном времени.

Табель составляется табельщиком, мастером или лицом, на это уполномоченным, и передается в расчетный отдел бухгалтерии два раза в месяц: для корректировки суммы выплаты за первую половину месяца (аванс) и для расчета заработной платы за месяц. Учет явок на работу и использования рабочего времени осуществляется в таблице методом сплошной регистрации, т. е. отметки всех явившихся, неявившихся, опозданий и т. п., или путем регистрации только отклонений (неявок, опозданий и т. д.). На титульном листе табеля даны условные обозначения отработанного и неотработанного времени. Количество дней и часов указывается с одним десятичным знаком. При ручной обработке учетных данных пользуются буквенным или цифровым кодом, а при автоматизированной — цифровым.

Табели составляются в одном экземпляре и после соответствующего оформления передаются в бухгалтерию. Отметки в таблице

о причинах неявок на работу или о работе в режиме неполного рабочего дня, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок нетрудоспособности, справка о выполнении государственных или общественных обязанностей и т. п.).

Заработная плата начисляется в лицевом счете, книге учета заработной платы, в расчетной ведомости или расчетно-платежной ведомости или автоматизированным способом. Лицевой счет рекомендуется применять в любых организациях для отражения сведений о заработной плате за прошлые периоды. Он применяется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплаты. На основании данных лицевых счетов составляется расчетная ведомость.

11.4. Формы и системы оплаты труда

Под формой понимают объект учета труда, подлежащий оплате: время или количество выполненной работы. Отсюда и две формы оплаты труда: повременная и сдельная. Каждая из них подразделяется на ряд систем с целью обеспечения заинтересованности сторон в более высоком количестве выработки и качестве работ, с одной стороны, и в более высокой оплате труда — с другой. Так, повременная форма оплаты труда может состоять из простой повременной и повременно-премиальной, а сдельная — из прямой сдельной, сдельно-премиальной, аккордной, косвенно-сдельной и др.

Как правило, в основу расчета заработка рабочих и служащих берется 5-дневная (40-часовая) рабочая неделя, исходя из чего рассчитывается среднемесячное количество рабочих часов в каждом году и в каждом месяце. Одновременно Правительством РФ устанавливается минимальный месячный размер оплаты труда (ММОТ). Исходя из соотношения указанных величин рассчитывают повременную часовую тарифную ставку рабочего первого (низшего) разряда.

11.5. Начисление заработка при повременной оплате труда

Различают простую повременную систему оплаты труда и повременно-премиальную. В первом случае в основу расчета повременной заработной платы берутся затраченное время и тарифная ставка работника. Заработная плата находится в прямой зависимости от количества отработанного времени.

В повременно-премиальную систему входит не только оплата времени, но и количество работы, в связи с чем работникам начисляются премии.

Повременная оплата труда распространяется на все категории работающих. Так, значительная часть труда рабочих в промышленности оплачивается по повременной форме, и для расчета их заработка достаточно знать количество фактически отработанного времени и тарифную ставку. Основным документом при этом является табель учета использования рабочего времени. Сумма заработка рабочего-повременщика определяется как произведение тарифной ставки на отработанные рабочие часы.

Пример

Рабочий-повременщик IV разряда отработал в сентябре (согласно табелю) 148 ч. Часовая тарифная ставка рабочего по этому разряду — 42 руб. Его заработок за месяц составит 6216 руб.

Простая повременная система оплаты труда дает возможность учесть качество труда, квалификацию рабочего, но недостаточно обеспечивает связь между конечными результатами труда данного работника и его заработной платой.

Поэтому в организациях широко распространена повременно-премиальная система оплаты труда, при которой учитываются количество и качество труда, усиливается ответственность и личная материальная заинтересованность рабочих в результате труда, так как премирование производится за экономию времени, сокращение и ликвидацию простоев, экономию материалов. Размеры премий и показатели премирования определяются Положением о премировании или локальным актом, разрабатываемым в организациях.

Пример

Согласно табелю использования рабочего времени за март экономист производственного отдела Карпова Т. И. (оклад — 6000 руб.) отработала 20 дней и брала 3 дня отпуска за свой счет.

Нормировщик Селина М. С. (оклад — 4000 руб.) отработала 23 дня. Повременная заработная плата упомянутых служащих составила:

- 1) Карпова Т. И. — 5217 руб. 40 коп. (6000 : 23 дня x 20 дней);
- 2) Селина М. С. — 4000 руб. (4000 руб. : 23 дня x 23 дня).

По результатам работы за март работники производственного отдела премируются в размере 15% от фактического заработка:

- 1) Карпова Т. И. — 782 руб. 61 коп. (5217 руб. 40 коп. x 15% : 100%);
- 2) Селина М. С. — 600 руб. (4000 руб. x 15% : 100%).

Отсюда сумма повременно-премиального заработка служащих за март составит:

- 1) Карпова Т. И. — 5217 руб. 40 коп. + 782 руб. 61 коп. = 6000 руб. 01 коп.
- 2) Селина М. С. — 4000 + 600 = 4600 руб.

11.6. Документальное оформление учета выработки и начисление сдельной оплаты труда

Учет выработки при сдельной форме оплаты труда применяют, если можно измерить и подсчитать объем выполненных работ каждым работником в натуральном измерении и установить на работы плановые нормированные задания (в натуральном выражении) в единицу времени.

В зависимости от характера производства, системы организации и оплаты труда, способа контроля качества продукции применяются следующие формы первичных учетных документов:

Наряд на сдельную работу — типовая форма № Т-40;

Маршрутный лист — типовая форма № Т-23;

Рапорт о выработке — типовая форма № Т-22 и др.

По окончании работы отдел технического контроля (ОТК) представляет фактическое количество выработанной, принятой годной продукции и брака.

В единичных производствах, изготавливающих индивидуальную продукцию (неповторяющуюся), основным документом на сдельную работу является наряд. Различают разовые и накопительные наряды, а также индивидуальные и бригадные. Разовые наряды — на один вид работы в течение смены или месяца, относящиеся к одному и тому же заказу, коды производственных затрат. Однако более совершенными считаются накопительные наряды на весь отчетный период или его половину. В них последовательно записываются нормированные задания и их выполнение. Подсчитываются они сразу за весь месяц (при безавансовой выплате заработной платы). По окончании месяца наряд закрывается и сдается в бухгалтерию, где он проходит дальнейшую обработку: проверяется правильность заполнения учетных реквизитов, производится расчет сумм заработка и количества часов нормированного времени, определяются итоговая сумма заработка и нормочасы.

Наряд может быть индивидуальным, если работа выполняется одним рабочим, а если работа выполняется бригадой — то бригадным (коллективным). В этом случае наряд на оборотной стороне содержит дополнительные данные о составе бригады, отработанном ею времени, объеме выполненных работ, квалификации членов бригады.

Пример 1

Бригада в составе четырех человек выполнила работу по наряду № 15 в сумме 1325 руб. 52 коп. Расчеты по распределению бригадного заработка производят в следующем порядке.

1. Рассчитывается тарифный заработок каждого члена бригады в соответствии с суммой тарифной ставки каждого и количеством отработанных часов в период данной работы.

Так, бригадир Миронов М. И. имеет VII разряд и отработал 15 ч, его тарифный заработок составил 395 руб. 40 коп. (26 руб. 36 коп. x 15 ч) и т. д. Всего тарифный заработок составил 1104 руб. 63 коп.

2. Рассчитывается коэффициент распределения (показатель уровня выполнения нормы заработка) фактического заработка по отношению к тарифному: 1325 руб. 52 коп. : 1104 руб. 63 коп. = 1,2.

3. Рассчитывается сдельный заработок каждого члена бригады путем умножения тарифного заработка на коэффициент распределения. Так, Миронову М. И. начислено 474 руб. 48 коп. (395 руб. 40 коп. x 1,2) и т. д.

В серийных производствах, где по одному технологическому процессу изготавливается одновременно серия (группа) однородных изделий, для учета выработки и заработной платы применяются маршрутные листы (карты). Работу по маршрутному листу может выполнять каждый рабочий. Маршрутный лист выписывается заранее на все операции технологического процесса и на определенную партию (количество) деталей и изделий. В нем последовательно отмечается передача работы (количество) с одной операции на другую, что позволяет контролировать потери и брак в производстве. Ввиду того что работы по маршрутному листу выполняют несколько рабочих, накопление заработка каждого производится в специальном документе — рапорте о выработке, составляемом за 15 дней или месяц.

На предприятиях с массовым характером производства рабочие обычно выполняют однородные технологические операции, которые за ними закреплены. В этих случаях учет выработки и заработной платы ведут в накопительных ведомостях за смену или месяц.

При сдельно-прогрессивной оплате труда начисление заработной платы производится за запланированное количество продукции по прямой сдельной расценке, а за продукцию сверх нормы — по прогрессивно нарастающим расценкам.

Пример 2

Рабочий-сдельщик VI разряда выполнил норму выработки на 111%. Его заработок по основным сдельным расценкам за отчетный месяц составил 9000 руб.

Согласно действующему на предприятии положению о премировании рабочих установлено: за каждый процент перевыполнения

нормы выработки в пределах от 1 до 5% включительно начисляется премия в размере 2%; за каждый процент перевыполнения нормы выработки от 6 до 12% начисляется премия в размере 3% и т. д.

Таким образом, размер премии составит 28% [(2% x 5%) + (3% x 6%)]. Сумма премии = 2520 руб. (9000 руб. x 28% : 100%).

Сдельно-премиальный заработок составит 11 520 руб. (9000 + 2520).

При косвенно-сдельной оплате труда размер заработной платы рабочего находится в зависимости от результата труда обслуживаемых им основных производственных рабочих, на работу которых он оказывает косвенное влияние. Косвенно-сдельная расценка определяется путем умножения тарифной ставки (оклада) на количество фактически изготовленной и сданной продукции и деления на количество запланированной к выпуску продукции.

Пример 3

Повременная заработная плата наладчика V разряда при третьей категории сложности работ составляет за месяц 7520 руб. (47 руб. x 160 ч). Он обслуживает 2-й участок цеха № 1 с планом выпуска продукции в текущем месяце, составляющем 1000 единиц. Фактически изготовлено и сдано 1300 единиц.

Повременная заработная плата наладчика увеличивается на коэффициент перевыполнения плана и составит 9776 руб. (7520 руб. x 1300 единиц : 1000 единиц).

Аккордная система оплаты труда применяется при выполнении ремонтных и прочих работ, когда бригада состоит из рабочих различных специальностей (слесари, токари, наладчики и др.), т. е. это комплексная бригада. Оплата производится за весь объем работ по установленным расценкам в единицах измерения конечной продукции с указанием максимального срока выполнения работ. Выполненные работы принимает ОТК или мастер. Бухгалтерия распределяет фактический заработок между членами бригады в соответствии с количеством отработанных часов каждым из них и их разрядами. Премирование в этом случае производится за сокращение времени выполненной работы при соблюдении качества. Аккордная оплата труда должна вводиться для отдельных групп рабочих в целях создания материальной заинтересованности в дальнейшем повышении производительности труда и сокращении срока выполнения работ. Оформляется аккордная работа нарядом. По заявлению членов бригады аккордный заработок может быть распределен между ними равномерно.

Пример 4

Бригада из трех человек выполнила работу по ликвидации результатов аварии за три рабочих дня вместо пяти. Заработок рабочих за все виды работ (аккордно) составил 7200 руб. По согласованию сторон распределение заработка производится пропорциональ-

но количеству отработанного времени, без учета квалификации и разрядов рабочих по тарификации:

1. Семенов В. В. — VII разряд, отработал 24 ч.
2. Бураков Ф. С. — V разряд, отработал 15 ч.
3. Волков А. А. — IV разряд, отработал 20 ч.

Итого — 59 ч.

Размер заработной платы за час работы — 122,03 (7200 руб.: 59 ч).

Начислено:

Семенов В. В. — 2928 руб. 72 коп. (122,03 x 24 ч)

Бураков Ф. С. — 1830 руб. 45 коп. (122,03 x 15 ч)

Волков А. А. — 2440 руб. 63 коп. (122,03 руб. x 20 ч).

Итого — 7200 руб. 00 коп.

11.7. Доплаты и надбавки

Действующее трудовое законодательство Российской Федерации ограничивает максимальную продолжительность рабочего времени, устанавливаемую работодателем. Для работников обычно устанавливается 40-часовая рабочая неделя. Однако могут возникнуть чрезвычайные обстоятельства, в связи с которыми работник должен будет работать во внеурочное или ночное время.

Работа в сверхурочное время. Согласно ст. 91 Трудового кодекса РФ продолжительность ежедневной работы определяется правилами внутреннего трудового распорядка или графиками сменности и не может превышать 40 ч в неделю.

Если работник превышает установленную для него продолжительность рабочего времени, то это превышение является сверхурочными работами.

К сверхурочным работам не допускаются:

- беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет;
- работники моложе 18 лет;
- другие категории работников в соответствии с законодательством.

Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч в течение двух дней подряд и 120 ч в год.

Оплата сверхурочных работ производится за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере.

Пример 1

В сентябре работник предприятия, имеющий 5-дневную рабочую неделю с продолжительностью рабочего дня 8 ч, отработал в один из рабочих дней сверхурочно 4 ч. Зарплата работника определяется

исходя из установленной часовой тарифной ставки в размере 40 руб. 38 коп. Продолжительность нормального рабочего времени в сентябре составила 168 ч, которые работник полностью отработал.

Первые два часа сверхурочной работы оплачиваются работнику не менее чем в полуторном размере:

40 руб. 38 коп. x 2 ч x 1,5 = 121 руб. 14 коп.

Остальные два часа сверхурочной работы оплачиваются работнику в двукратном размере:

40 руб. 38 коп. x 2 ч x 2 = 161 руб. 52 коп.

Заработная плата работника за сентябрь составила

40 руб. 38 коп. x 168 ч = 6783 руб. 84 коп.,

а с учетом 4 ч сверхурочных —

7066 руб. 50 коп. (6783,84 + 121,14 + 161,52).

Работа в праздничные дни. Согласно ст. 113 ТК РФ в праздничные дни допускаются работы, приостановка которых невозможна по производственно-техническим условиям (например, непрерывно действующее предприятие). Также в праздничные дни разрешаются работы по обслуживанию населения и неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы.

Работа в праздничный день оплачивается в следующих размерах:

- 1) сельщикам — не менее чем по двойным сельским расценкам;
- 2) работникам, труд которых оплачивается по часовым или дневным ставкам, — в размере не менее двойной часовой или дневной ставки;

3) работникам, получающим месячный оклад, — в размере не менее одинарной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа в 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.

Работодатель может заменить повышенную оплату сотруднику за работу в праздничный день другим днем отдыха, но только по желанию сотрудника.

Пример 2

В связи с производственной необходимостью работник отработал 14 июня 5 ч сверх нормы рабочего времени.

Норма рабочего времени в июне составила 168 ч (21 дн. x 8 ч), которые работник полностью отработал. Месячный оклад установлен работнику в размере 7000 руб.

Часовая тарифная ставка работника — 42 руб.

Оплата 5 ч работы в праздничный день производится работнику в двойном размере:

42 руб. x 5 ч x 2 = 420 руб.

Заработная плата работника в июне составила

7000 руб. + 420 руб. = 7420 руб.

Работа в выходные дни. Согласно ст. 113 ТК РФ работа в выходные дни запрещается. Работникам положено два выходных дня в неделю при 5-дневной рабочей неделе, а при 6-дневной рабочей неделе — один выходной день. Общим выходным днем является воскресенье.

По согласованию сторон трудового договора за работу в выходной день сотруднику предоставляется либо другой день отдыха, либо денежная компенсация, которая выплачивается в том же порядке, что и компенсация за работу в праздничные дни.

Работа в ночное время. В соответствии со ст. 96 ТК РФ ночным считается время с 10 ч вечера до 6 ч утра. При работе в это время продолжительность работы (смены) сокращается на один час. Данное положение не распространяется на работников, для которых уже предусмотрено сокращение рабочего времени.

К работе в ночное время не допускаются:

- 1) беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до 3 лет;
- 2) работники моложе 18 лет;
- 3) другие категории работников в соответствии с законодательством.

Инвалиды могут привлекаться к работе в ночное время только с их согласия и при условии, если такая работа не запрещена им медицинскими рекомендациями.

Каждый час работы в ночной период должен оплачиваться в повышенном размере и устанавливается предприятием самостоятельно. Однако эти доплаты не могут быть ниже предусмотренных законодательством. Доплата за каждый час работы в ночное время для предприятий с многосменным режимом определена в размере 40% от ставки или оклада работника. При этом трудовым договором может быть предусмотрена более высокая надбавка за работу в ночное время, чем установлено законодательством. Однако сумма превышения не включается в себестоимость продукции (работ, услуг), а относится за счет собственных средств предприятия.

Пример 3

В августе работник отработал в ночное время 10 ч. Работнику установлен оклад в размере 11 000 руб. Доплата в ночные часы, предусмотренная в трудовом договоре, составляет 47% от часовой тарифной ставки (условно полагаем, что размер этой доплаты соответствует доплате, установленной законодательством).

Норма рабочего времени в августе составила 184 ч (23 дн. x 8 ч), которые работник полностью отработал.

Часовая тарифная ставка — 66 руб.

Доплата за ночное время работы составила 66 руб. x 47% x 10 дн. = 310 руб.

Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий работы. Нормальными условиями работы считаются те, при которых рабочие места согласно заданиям, нарядам, маршрутным листам и прочим документам полностью обеспечены сырьем, материалами, полуфабрикатами, действующим оборудованием, специальным инструментом и приспособлениями. Если эти условия не выполнены и рабочему приходится затрачивать на работу дополнительное время, то необходимо произвести расчет этого времени и его оплату. С этой целью выписываются:

— наряд на сдельную работу — в случае выявления дополнительных технологических операций, не предусмотренных ранее в документах;

— листок на доплату — в случае несоответствия фактических условий работы запланированным.

Пример 4

Рабочему-сдельщику V разряда Романову Б. В. выписан листок на доплату к наряду № 112 в связи с отсутствием инструментов необходимой точности для изготовления деталей.

На выполнение работы дополнительно устанавливаются: норма времени на единицу изделия — 10 мин, расценка на единицу — 13,29 руб., норма выпуска — 10 изделий.

Доплата составит:

- нормочасы — 100 мин (10 мин x 10);
- зарплата — 132,90 руб. (13,29 x 10).

Выписывает эти документы начальник цеха или нормировщик до начала работы с указанием номера основного документа (наряда, маршрутного листа), дополнительного времени и расценки и вместе с нарядом или маршрутным листом вручает рабочему или бригадирю. Впоследствии это дополнительное время включают в нормочасы и используют при расчете процента выполнения норм выработки рабочего, а доплату включают в сдельный заработок. Суммы доплат, так же как и заработную плату, относят на себестоимость выполняемых работ, услуг и готовой продукции, что вызывает ее увеличение по сравнению с нормами, поэтому каждая причина доплат и ее виновники должны рассматриваться руководителями и оперативно анализироваться. Наряд на сдельную работу и листок на доплату обычно печатаются на цветной бумаге или с цветной полосой, подписываются дополнительно технологом и начальником цеха.

Начисление оплаты за простой. Время вынужденных перерывов⁶ работе, в течение которого рабочие находятся в организации, но не могут быть использованы, называется простоем.

Простои, рассчитанные в денежном выражении, увеличивают себестоимость продукции, уменьшают прибыль, нанося ущерб организации, если возникли по ее вине.

Виновниками простоя могут быть как рабочие, так и администрация завода, цеха, поставщики материалов, энергии и т. д. Простой по вине рабочего не оплачиваются. Если же простой произошел не по вине рабочего, то это время оплачивается в размере не ниже $\frac{2}{3}$ тарифной ставки установленного работнику разряда (оклада). В период освоения новых видов производства простои не по вине рабочего оплачиваются из расчета полной тарифной ставки повременщика соответствующего разряда. Оформляется это время листком о простое. В нем указываются причины и виновники простоя, его продолжительность, тарифная ставка рабочего, размер оплаты и сумма. В зависимости от продолжительности простоя подразделяются на внутрисменные и целосменные. Внутрисменные простои оформляются листком о простое, а в таблице рабочего времени помечаются дополнительно буквой «В» (2В, 3В). Целосменные простои чаще всего бывают вызваны внешними причинами (например, нет подачи энергии) и охватывают рабочих всего участка, цеха. Указанные простои в таблице отмечаются буквой «П» и оформляются выпиской акта с приложением списка рабочих — участников простоя.

Простои могут быть использованными, т. е. на этот период рабочие получают новые задания, назначаются на другую работу. Оформляется работа выпиской нарядов в соответствии с порядком оплаты по сдельным расценкам или с сохранением среднего заработка при условии выполнения норм выработки. В листке о простое указываются номер наряда и проработанное время.

Оплата за брак продукции не по вине работника. Браком в производстве считаются изделия, детали, узлы, не отвечающие требованиям установленных стандартов или техническим условиям, которые не могут быть использованы по прямому назначению. Поэтому различают брак частичный (исправимый) и полный (неисправимый).

Полный брак не по вине работника оплачивается в размере $\frac{2}{3}$ тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, которое должно быть затрачено на эту работу по норме. Частичный брак по вине работника оплачивается в пониженном размере в зависимости от процента годности продукции. Процент годности и точный размер оплаты устанавливаются администрацией.

Частичный брак не по вине работника оплачивается в зависимости от процента годности продукции, устанавливаемого администрацией, но не менее $\frac{2}{3}$ тарифной ставки повременщика соответствующего разряда за время, требуемое на изготовление данной продукции по норме.

Брак продукции, вызванный дефектами в обрабатываемом материале (трещина, раковина в металле), обнаруженный после того,

как на обработку детали затрачено не менее рабочего дня, оплачивается по установленным сдельным расценкам. Брак, допущенный рабочим в период освоения нового производства, оплачивается наравне с годными изделиями. На обнаруженный брак продукции составляется акт, в котором отражаются затраты на брак и сумма потерь; можно использовать и первичные документы по учету выработки с предусмотренными для этого определенными показателями. Исправление брака, допущенного рабочим по его вине, производится без выписки акта о браке. Если брак исправляется другим рабочим, то ему выписывается наряд, на котором проставляется штамп «Исправление брака». Указанный документ служит основанием для оплаты брака.

11.8. Документальное оформление и расчет заработной платы за неотработанное время

Согласно трудовому законодательству рабочим и служащим оплачивается и неотработанное время. В основе расчета сумм таких выплат лежит средний заработок. Средний заработок рассчитывают, когда нужно выплатить отпускные, командировочные, компенсацию за неиспользованный отпуск.

Расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из начисленной ему заработной платы за 12 предшествующих месяцев.

Оплата отпуска. Сумма отпускных — это так называемая дополнительная заработная плата работника. В соответствии с Трудовым кодексом отпуск может быть предоставлен по истечении шести месяцев работы. Право на отпуск оформляется приказом руководителя организации с указанием срока его начала и продолжительности. Нормативное количество дней отпуска в году не может быть менее 28 календарных дней, а для сотрудника в возрасте до 18 лет его продолжительность составляет 31 календарный день. В зависимости от профиля организации (образовательные, научные с вредными условиями труда) количество дней отпуска может быть до 56 дней в году. Следует различать основной отпуск и дополнительный. Оплата основного отпуска включается в себестоимость продукции, работ, услуг, а оплата дополнительного производится за счет других источников финансирования.

Расчет отпускных сумм производится в размере среднего заработка за 12 календарных месяцев работы, предшествующих событию. При этом под событием понимается предоставление работнику отпуска с сохранением средней заработной платы и другие случаи, с которыми связана ее выплата.

Статья 139 Трудового кодекса РФ разрешает организации при расчете отпускных и компенсаций за неиспользованный отпуск выбирать расчетный период, который отличается от предусмотренного законодательством, прописав его в коллективном договоре или локальном нормативном акте.

Порядок расчета отпускных зависит от того, полностью или нет отработан расчетный период.

1. Расчетный период (12 последних месяцев) отработан полностью:

$$O = 3П : 12 : 29,4 \text{ дн.} \times Д,$$

где O — сумма отпускных (руб.); $3П$ — общая заработная плата за расчетный период; $Д$ — количество дней отпуска.

2. Расчетный период (12 последних месяцев) отработан не полностью:

а) сначала необходимо подсчитать количество календарных дней, приходящихся на время, фактически отработанное в расчетном периоде:

$$K = 29,4 \text{ дн.} \times M + Д_1 \times 1,4 + Д_2 \times 1,4 + \dots + Д_{12} \times 1,4,$$

где K — количество календарных дней; M — количество полностью отработанных месяцев в расчетном периоде; $Д_1, Д_2, \dots, Д_{12}$ — количество отработанных дней в «неполных» месяцах;

б) сумма оплаты за отпуск рассчитывается по формуле

$$O = 3П : K \times Д,$$

где O — сумма отпускных; $3П$ — сумма начислений работнику за расчетный период; K — количество календарных дней; $Д$ — количество календарных дней отпуска.

Пример 1

ООО «Росар» работает по режиму пятидневной рабочей недели. Работнику организации предоставлен отпуск со 2 по 29 ноября 2007 г. на 28 календарных дней. Расчетный период (с 1 ноября 2006 г. по 31 октября 2007 г. включительно) сотрудник отработал полностью. Общая заработная плата за 12 месяцев равна 168 000 руб.

1) Определяем средний дневной заработок:

$$168\,000 : 12 : 29,4 = 476,19 \text{ руб.}$$

2) Сумма отпускных составит:

$$476,19 \text{ руб.} \times 28 = 13\,333,33 \text{ руб.}$$

Пример 2

Работник ООО «Крона» уходит в ежегодный отпуск продолжительностью 28 календарных дней со 2 ноября 2007 г. В августе о

болел 8 дней (заработок 12 000 руб.), в сентябре болел 14 дней (заработок 11 714 руб.). Расчетный период — с 1 ноября 2006 г. по 1 ноября 2007 г. Должностной оклад работника — 15 000 руб. Первые 9 месяцев расчетного периода отработаны полностью по календарю пятидневной рабочей недели, а в последующие месяцы отработано:

август — 17 дней;

сентябрь — 15 дней;

октябрь — 13 дней.

Средний дневной заработок = $15\,000 \cdot 9 + 12\,050 + 11\,714 : 29,4 \cdot 9 + (17 \cdot 1,4 + 15 \cdot 1,4 + 13 \cdot 1,4) = 170\,764 : 327,6 = 521,26 \text{ руб.}$

Сумма отпускных составит: $521,6 - 28 = 14\,595,28 \text{ руб.}$

Праздничные нерабочие дни, приходящиеся на период отпуска, в расчет не включаются и не оплачиваются.

При исчислении среднего заработка учитываются премии, начисленные в расчетном периоде:

— ежемесячные — не более одной за каждый месяц расчетного периода за одни и те же показатели;

— за периоды работы, превышающие один месяц, — не более одной выплаты за каждый месяц расчетного периода за одни и те же показатели.

Вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), начисленные за предшествующий календарный год, учитываются при подсчете среднего заработка в полном размере независимо от времени, когда они были начислены.

Например, работнику предоставлен отпуск в феврале 2007 г., расчетный период с 1 февраля 2006 г. по 31 января 2007 г. За этот период ему выдано четыре квартальные премии, и одна из них в феврале 2006 г. — за IV квартал 2005 г. В этом случае при расчете отпускных должны быть учтены все квартальные премии, так как они начислены в пределах расчетного периода и четыре квартальные премии равны 12 месячным премиям.

Если приходящееся на расчетный период время отработано не полностью, при расчете величины среднего заработка сумму премий и вознаграждений следует учитывать пропорционально отработанному в расчетном периоде времени.

Пример 3

Работник уходит в отпуск в декабре. Месячный должностной оклад работника 8000 руб. В расчетном периоде (12 предшествующих месяцев), который отработан полностью, начислены премии:

— три ежемесячных (в сентябре, октябре и ноябре) — по 400 руб.;

— квартальная (в сентябре) — 3600 руб.;

— за 9 месяцев (в октябре) — 3000 руб.

Требуется определить средний дневной заработок для оплаты отпуска.

1. Определяем сумму премиальных выплат, которую следует учесть при подсчете среднего заработка. Все три месячные премии учитываются полностью:

$$400 + 400 + 400 = 1200 \text{ руб.}$$

Остальные премии учитываются в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода за одни и те же показатели:

квартальная — 3600 руб.;
за 9 месяцев — 3000 руб.

2. Определяем средний дневной заработок для оплаты отпуска: $(8000 \cdot 12 + 1200 + 3600 + 3000) : 29,4 : 12 = 294,22$ руб.

В тех случаях, когда приходится на расчетный период время отработано не полностью, премии и вознаграждения учитываются при подсчете среднего заработка пропорционально отработанному времени в расчетном периоде.

При расчете среднего заработка учитывается и материальная помощь. Порядок ее учета аналогичен порядку учета премий.

Изложенный порядок исчисления среднего заработка, сохраняемого за работниками, распространяется на организации независимо от их организационно-правовых форм и применяется в следующих случаях:

- пребывание работника в очередном основном или дополнительном отпуске, а также в учебном отпуске;
- выплаты компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении;
- выплаты выходного пособия при увольнении, по сокращению штатов или в связи с ликвидацией учреждения, предприятия, организации;
- пребывание работника в отпуске в связи с обучением в образовательном учреждении;
- выполнение государственных обязанностей;
- выплаты за время вынужденного прогула незаконно уволенному или восстановленному судом работнику;
- направления на монтажные и наладочные работы;
- направления в командировки и переезд на работу в другую местность;
- направления работника на курсы повышения квалификации с отрывом от производства и др.

Суммы начисленных отпускных включают в фонд оплаты труда. В бухгалтерском учете эти суммы отражают проводками: Д-т 20,23 26 ... К-т 70, в зависимости от того, где трудится работник, или Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов» К-т 70, если отпускные начисля-

ются за счет созданного резерва. Однако такие проводки бухгалтер делает лишь на ту часть отпуска, которая приходится на текущий месяц, а та часть, которая относится к следующему месяцу, отражается на счете 97 «Расходы будущих периодов»: Д-т 97 К-т 70 — начислены отпускные, относящиеся к следующему месяцу. А когда этот месяц наступит, данную сумму списывают на соответствующие счета затрат.

Пример 4

Сотруднику ООО «Горизонт» Жукову В.А. предоставлен очередной отпуск с 19 мая 2007 г. сроком на 28 календарных дней. Сумма начисленных отпускных — 10 500 руб., причем на май приходится 4875 руб. (10 500 руб. : 28 дн. x 13 дн.), оставшаяся часть отпускных относится к июню.

В бухгалтерском учете ООО «Горизонт» сделаны записи:

в мае 2007 г.:

Д-т 26 К-т 70 — 4875 руб. — начислены отпускные за май;

Д-т 97 К-т 70 — 5625 руб. — начислены отпускные, приходящиеся на июнь;

в июне 2007 г.:

Д-т 26 К-т 97 — 5625 руб. — списаны отпускные, учтенные ранее как расходы будущих периодов.

Компенсация неиспользованного отпуска. При увольнении работников или уходе на пенсию с ними производится окончательный расчет как по заработной плате за отработанное в отчетном месяце время, так и за время отпуска, который ко дню увольнения не использован. Статья 126 Трудового кодекса РФ устанавливает порядок выплаты компенсаций за неиспользованный отпуск. В случаях, когда работник не использовал отпуск, но не увольняется, ему может быть предоставлена компенсация только за ту часть неиспользованного отпуска, которая превышает 28 календарных дней. Поэтому если сотрудник имеет право на более длительный отпуск, то вместо дополнительных дней он может получить компенсацию с согласия работодателя. Трудовой кодекс запрещает выплачивать компенсацию работникам, которым ежегодно полагается не более 28 дней отпуска. Компенсацию за неиспользованные основные отпуска продолжительностью 28 дней можно получить только при увольнении. При этом средневзвешенный заработок рассчитывается в порядке, предусмотренном для всех случаев предоставления отпусков. Количество дней, подлежащих оплате, рассчитывается исходя из количества месяцев, отработанных в рабочем году. Не полностью отработанный месяц не учитывается, если количество отработанных дней составляет менее половины месяца. Если отработано более половины Месяца, то он учитывается как целый. Для сотрудников, работаю-

ших по трудовым договорам сроком до двух месяцев, за каждый отработанный месяц начисляется компенсация за два дня. Остальные работникам за каждый полный месяц работы полагается 2,33 дня отпуска (28 : 12 месяцев).

Если отпуск за текущий год был предоставлен авансом, а к моменту увольнения рабочий год полностью не отработан, то сумма среднего заработка за неотработанные дни отпуска подлежит удержанию из заработной платы.

Расчет пособия по временной нетрудоспособности. Пособие по временной нетрудоспособности — особый вид оплаты неотработанного времени. Его источником являются не себестоимость, как для всех предшествующих видов оплат неотработанного времени, а средства органов социального страхования.

Основанием для расчета сумм к оплате являются табели учета использованного рабочего времени и листок о временной нетрудоспособности лечебного (медицинского) учреждения.

В соответствии с Федеральным законом от 29 декабря 2006 г. № 255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» право на пособие имеют граждане, работающие по трудовым договорам, государственные служащие и лица, добровольно уплачивающие за себя взносы в Фонд социального страхования РФ.

С 1 января 2007 г. используется понятие «страховой стаж», т. е. периоды работы, в которые гражданин подлежал обязательному социальному страхованию.

В страховой стаж включаются периоды:

- работы по трудовому договору;
- государственной гражданской или муниципальной службы;
- иной деятельности, в течение которой гражданин подлежал обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности.

Финансирование выплаты пособий по временной нетрудоспособности застрахованным лицам осуществляется за счет средств бюджета Фонда социального страхования, а также за счет средств работодателя. Пособие оплачивается за счет средств работодателя за первые два дня временной нетрудоспособности, а за остальной период, начиная с третьего дня болезни, — за счет средств в ФСС РФ.

Однако в следующих случаях пособие оплачивается за счет средств Фонда социального страхования начиная с первого дня временной нетрудоспособности:

- при необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;

- при карантине застрахованного лица или ребенка в возрасте до 7 лет;

- при осуществлении протезирования в стационаре;

- при долечивании в санаторно-курортных учреждениях, но не более 24 дней.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в следующем размере:

- 1) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж 8 и более лет, — 100% среднего заработка;

- 2) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет, — 80% среднего заработка;

- 3) застрахованному лицу, имеющему страховой стаж до 5 лет, — 60% среднего заработка.

Застрахованному лицу, имеющему страховой стаж менее 6 месяцев, пособие по временной нетрудоспособности выплачивается в размере, не превышающем за полный календарный месяц минимального размера оплаты труда (МРОТ), установленного федеральным законом.

Пример 1

Сотрудница впервые поступила на работу 6 сентября 2007 г. на должность бухгалтера с окладом 5000 руб., а с 20 по 27 октября была больна, что подтверждает листок временной нетрудоспособности. Так как сотрудница не имеет страхового стажа более 6 месяцев, то размер пособия не должен быть больше 2300 руб. (один МРОТ) за полный календарный месяц. Средний дневной заработок исходя из МРОТ составит

2300 руб. : 31 дн. = 74,19 руб.

Сумма пособия за 8 календарных дней составит 593,52 руб., причем первые два дня оплатит работодатель, а начиная с третьего дня — Фонд социального страхования РФ.

Максимальный размер пособия, который организация выплачивает работнику за счет средств ФСС РФ с 1 января 2007 г., — 16 125 руб. в месяц.

Организациям, которые переведены на уплату единого налога на вмененный доход, единого сельскохозяйственного налога, а также применяют упрощенную систему налогообложения, ФСС России расходы на оплату пособия по временной нетрудоспособности возмещают в размере одного МРОТ за один календарный месяц.

Если же названные организации добровольно перечисляют взносы в ФСС России, то пособия выплачиваются в общеустановленном порядке.

Пособие по временной нетрудоспособности не назначается застрахованному лицу за следующие периоды:

1) за период освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ, за исключением случаев утраты трудоспособности работником вследствие заболевания или травмы в период ежегодного оплачиваемого отпуска;

2) за период отстранения от работы в соответствии с законодательством Российской Федерации, если за этот период не начисляется заработная плата;

3) за период заключения под стражу или административного ареста;

4) за период проведения судебно-медицинской экспертизы.

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за последние 12 месяцев, предшествующих месяцу наступления временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам.

В заработок, исходя из которого исчисляются пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, включаются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, учитываемые при определении налоговой базы по единому социальному налогу, зачисляемому в Фонд социального страхования РФ, в соответствии с гл. 24 части второй Налогового кодекса РФ. В заработок для исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам застрахованным лицам, добровольно вступившим в отношения по обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, включаются полученные ими доходы, с которых уплачены страховые взносы в Фонд социального страхования РФ в соответствии с Федеральным законом «Об обеспечении пособиями по обязательному социальному страхованию граждан, работающих в организациях и у индивидуальных предпринимателей, применяющих специальные налоговые режимы, и некоторых других категорий граждан».

Средний дневной заработок для исчисления пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам определяется путем деления суммы начисленного заработка за 12 календарных месяцев на число календарных дней, приходящихся на период, за который учитывается заработная плата.

Размер дневного пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам исчисляется путем умножения размера дневного пособия на число календарных дней, приходящихся на период временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам:

$$\text{Заработок работника за 12 месяцев, предшествующих месяцу болезни} : \text{Количество календарных дней за эти же 12 месяцев} \times 100,80 \text{ или } 60 : (\text{в зависимости от продолжительности страхового стажа работника})$$

После подсчета размера дневного пособия его нужно сравнить с максимальной величиной пособия, который оплачивает ФСС РФ. Чтобы определить максимальный размер дневного пособия, надо 16 125 руб. разделить на количество календарных дней в месяце болезни. Если полученный результат окажется меньше рассчитанного из заработка, то берется меньший из двух рассчитанных показателей.

Сумма дневного пособия умножается на число календарных дней, приходящихся на период болезни:

$$\text{Дневное пособие, на которое имеет право работник} \times \text{Число календарных дней, в течение которых болел сотрудник} = \text{Общая сумма пособия}$$

Пособия по временной нетрудоспособности (кроме пособия по беременности и родам) облагаются налогом на доходы физических лиц.

Пример 2

Главный бухгалтер ООО «Ротор» Жукова О. А. имеет оклад 10 000 руб. в месяц. С 12 по 16 января 2007 г. она болела, что подтверждено листком временной нетрудоспособности. В январе 31 календарный день. Страховой стаж главного бухгалтера составляет 6 лет. Следовательно, пособие по временной нетрудоспособности ей положено в размере 80% от среднего заработка. Расчетный период — 12 календарных месяцев отработан полностью. Следовательно, пособие Жуковой О. А. рассчитают исходя из среднего заработка за указанный период. В расчетном периоде 365 рабочих дней.

Сначала определим среднедневной заработок:

$$10\,000 \text{ руб.} \times 12 \text{ мес.} : 365 \text{ дн.} = 328,77 \text{ руб.}$$

Величина ежедневного пособия с учетом страхового стажа составляет

$$328,77 \text{ руб.} \times 80\% = 263,02 \text{ руб.}$$

Максимальный размер ежедневного пособия, который ООО «Ротор» может выплатить за счет средств ФСС РФ, равен:

$$16\,125 \text{ руб.} : 31 \text{ день} = 520,16 \text{ руб.};$$

$$520,16 \text{ руб.} > 263,02 \text{ руб.}$$

Поэтому пособие по временной нетрудоспособности выплачивают исходя из дневного пособия, равного среднему дневному заработку. Оно составит

263,02 руб. x 2 дн. = 526,04 руб.

Д-т 20, 26 К-т 70 — первые два календарных дня оплатит работодатель;

263,02 руб. x 3 дн. = 789,06 руб.

Д-т 69/1 К-т 70 — три календарных дня будут оплачены за счет средств ФСС РФ.

Пособие должно быть назначено в течение 10 календарных дней со дня обращения за ним работника, а выплачено в ближайший день, установленный в организации для выдачи заработной платы.

Оплатить больничный нужно и в том случае, если заболевание наступило в течение 30 календарных дней после увольнения работника, причем независимо от причины ухода. Размер выплаты рассчитывается исходя из 60% его среднего заработка. Пособия назначаются работникам и при уходе за больными членами семьи. Такое пособие полностью оплачивается за счет средств ФСС РФ начиная с первого дня болезни. Причем время, в течение которого сотрудник вправе рассчитывать на пособие, в целом ограничено.

Если расчетный период, т. е. 12 календарных месяцев, предшествующих болезни, отработаны не полностью, из расчета необходимо исключить дни, когда сотрудник фактически не работал, например болел, был в отпуске или был освобожден от работы в других случаях в соответствии с законодательством. В том случае, когда работник в расчетном периоде отработал менее 12 месяцев, все расчеты надо вести исходя из заработной платы, начисленной за фактически отработанные месяцы с учетом страхового стажа.

Если сотрудник работает у нескольких работодателей, он может получить пособие по временной нетрудоспособности (по беременности и родам) по каждому месту работы. Для этого необходимо получить несколько больничных листов — по числу мест работы. Пособия по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 года можно получить только по одному месту работы.

При направлении работника в командировку за ним сохраняется средний заработок, рассчитанный исходя из фактического заработка с учетом премий. При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключаются суммы, начисленные за время, когда за работником сохранялся средний заработок, в том числе время прошлых командировок, пришедшихся на расчетный период и начисленный за этот период средний заработок.

Алгоритм расчета среднего заработка для оплаты командировки

1. Определяем расчетный период. По общему правилу он составляет 12 полных календарных месяцев, предшествующих моменту выплаты. При этом, в частности, из него исключаются периоды, когда за работником сохранялся средний заработок или он полу-

чал пособие по временной нетрудоспособности (пособие по беременности и родам).

2. Исчисляем общий заработок сотрудника за расчетный период. В него включаются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в организации. Полный перечень приведен в п. 2 Положения об особенностях порядка исчисления средней заработной платы. Но не включаются суммы, начисленные за время, когда за работником сохранялся средний заработок или он получал пособие по временной нетрудоспособности (пособие по беременности и родам),

3. Определяем среднедневной заработок. Для этого сумму заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, нужно разделить на количество фактически отработанных в этот период дней.

4. Подсчитываем сумму, полагающуюся работнику за время командировки. Чтобы ее определить, величину среднедневного заработка умножаем на количество рабочих дней, приходящихся на время командировки.

Пример

Работник ЗАО «Смена» Сидоров В. С. в период с 26 марта по 3 апреля 2007 г. включительно (всего 7 рабочих дней) находился в командировке. Служебные поездки оплачиваются на фирме исходя из среднего заработка.

Сидорову установлен оклад в размере 10 000 руб. в месяц. Расчетный период — с 1 марта 2006 г. по 28 февраля 2007 г. На него приходится 249 рабочих дней. При этом в период с 10 по 13 июля 2006 г. (4 рабочих дня) включительно Сидоров уже был в командировке. А в период с 31 июля по 27 августа (20 рабочих дней) он был в очередном ежегодном отпуске. Таким образом, в июле он отработал 16 дней из 21 (начислено 7619,05 руб.), а в августе 4 дня из 23 (начислено 1739,13 руб.).

В феврале 2007 г. ему была начислена годовая премия по итогам работы за 2006 г. в размере 12 000 руб. По общему правилу при расчете среднего заработка она должна быть учтена полностью (12 000 руб. x 7 i 2^x 12 мес. = 12 000 руб.). Однако в расчетном периоде Сидоров был в командировке и отпуске, на эти периоды в общей сложности приходится 24 рабочих дня (4 + 20). Таким образом, всего он отработал 225 дней (249 - 24). Поэтому размер годовой премии, принимаемой в расчет, составит:

12 000 руб. : 249 дн. x 225 дн. = 10 843,37 руб.

Сумма среднедневного заработка, сохраняемая на время командировки, будет рассчитана так:

(10 000 руб. x 10 мес. + 7619,05 руб. + 1739,13 руб. + 10 843,37 руб.) / 225 дн. = 534,23 руб.

Всего работнику за время командировки должно быть начислено 534,23 руб. x 7 дн. = 3739,61 руб.

11.9. Удержания из заработной платы

Бухгалтерия предприятия производит не только начисления заработной платы, но и удержания из нее.

В соответствии с законодательством из заработной платы производятся следующие удержания и вычеты:

- налог на доходы физических лиц (НДФЛ);
- по исполнительным листам;
- в возмещение материального ущерба;
- за брак и т. д.

11.9.1. Налог на доходы физических лиц

Налоговым кодексом РФ (гл. 23, ч. 2) установлен порядок удержания из заработной платы налога на доходы физических лиц (походного налога).

В налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц включаются все доходы налогоплательщика. Они могут быть получены в денежной или натуральной форме, а также в виде материальной выгоды.

При получении доходов в натуральной форме в налоговую базу будет включаться рыночная стоимость товаров (работ, услуг), которые работник получает от организаций.

Пример

В январе организация начислила работнику заработную плату в размере 10 000 руб. Вместо денег работнику выдали компьютер. Такие же компьютеры организация продает за 15 000 руб. Эта цена соответствует их рыночной стоимости.

Организация должна удержать налог на доходы с 15 000 руб.

Порядок определения налоговой базы при получении доходов в виде материальной выгоды

В налоговую базу включаются доходы в виде материальной выгоды, к которой относится материальная выгода, полученная от:

- экономии на процентах за пользование заемными средствами;
- приобретения товаров (работ, услуг) по ценам, более низким по сравнению с ценами, по которым обычно реализуются эти товары (в налоговую базу включается разница в ценах), облагается НДФЛ по ставке 13%;
- приобретения ценных бумаг по ценам ниже рыночной стоимости этих ценных бумаг (облагается по ставке 13%).

При получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды от экономии на процентах за пользование заемными (кредитными) средствами налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, исчисленной исходя из $\frac{3}{4}$ действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной из условий договора. Если заем получен на строительство или приобретение жилья, сумма материальной выгоды от экономии на процентах облагается НДФЛ по статье 13%, в других случаях — по ставке 35%.

Пример 1

Работник по месту работы 3 июля 2005 г. получил кредит в размере 100 000 руб. на два месяца под 7% годовых. Условиями договора предусмотрено, что работник уплачивает проценты ежемесячно. Ставка рефинансирования Центрального банка РФ — 12%, $\frac{3}{4}$ ставки составляют 9%. В августе работник выплатил проценты в размере 583 руб. ($100\,000 \times 7\% : 12 \text{ мес.}$). Сумма материальной выгоды, полученная от экономии на процентах, составляет 417 руб. [$(100\,000 \times 12\% : 12 \text{ мес.}) - (100\,000 \times 7\% : 12 \text{ мес.}) = 1000 - 583$].

Эта сумма должна быть включена в доход в августе. В сентябре работник вернул ссуду и проценты за август 583 руб. Сумма материальной выгоды также составит 417 руб., если ставка рефинансирования не менялась.

В соответствии с гл. 23 НК РФ доходы, подлежащие налогообложению, уменьшаются на так называемые налоговые вычеты. Налоговый кодекс делит эти вычеты на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные, профессиональные. Бухгалтер предприятия учитывает стандартные и имущественные налоговые вычеты, остальные вычеты предоставляют налоговые органы после подачи налоговой декларации.

Стандартные налоговые вычеты:

— это суммы в размере 400, 500 600 и 3000 руб., которые ежемесячно вычитаются из дохода. Право на ежемесячный вычет в размере 3000 руб. имеют: инвалиды-«чернобыльцы»; инвалиды Великой Отечественной войны; военнослужащие, ставшие инвалидами I, II, III группы из-за ранения, контузий или увечья, полученных при защите СССР, Российской Федерации или при исполнении иных обязанностей военной службы;

— право на ежемесячные вычеты в размере 500 руб. имеют родители и супруги военнослужащих, погибших из-за ранения, контузии или увечья, которые они получили, защищая СССР, Российскую Федерацию или исполняя иные обязанности военной службы;

граждане, выполнявшие интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

Все остальные физические лица имеют право на ежемесячный вычет в размере 400 руб. Кроме того, все налогоплательщики, у которых есть дети в возрасте до 18 лет, имеют право на ежемесячный вычет в размере 600 руб. на каждого ребенка, а также на каждого учащегося, студента дневной формы обучения в возрасте до 24 лет. Вдовам, одиноким родителям налоговый вычет на детей производится в двойном размере. Вычеты в размере 400 руб. предоставляются до месяца, в котором доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 20 000 руб. Вычеты на детей предоставляются до месяца, в котором совокупный доход достигнет 40 000 руб. Сумма налога определяется в целых рублях, копейки до 50 коп. не учитываются, свыше 50 — округляются до целого рубля.

Пример 2

В бухгалтерию организации Орлов В. С. подал заявление с просьбой предоставить ему стандартные налоговые вычеты в размере 400 и 300 руб. за содержание одного ребенка в возрасте до 18 лет. Оклад Орлова В. С. — 6000 руб. Сумма налога составит: $(6000 - 400 - 600 \times 1 \text{ реб.}) \times 13\% = 650 \text{ руб.}$

Таблица 1

Ставки налога на доходы физических лиц в 2005 г.

Вид дохода	Ставка налога
Все виды доходов, кроме тех, по которым Налоговым кодексом предусмотрены другие ставки	13%
Выигрыши, страховые выплаты по договорам добровольного страхования, процентные доходы по вкладам в банках	35%
Доходы, получаемые физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами РФ	30%
Доходы от долевого участия в деятельности организаций, полученные в виде дивидендов	9%
Доходы в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 01.01.2007	9%
Материальная выгода на процентах по целевым кредитам и займам на строительство или покупку жилья	13%

Социальные налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право на получение следующих социальных налоговых вычетов:

1) в сумме доходов, перечисленных на благотворительные цели в виде денежной помощи организациям науки, культуры, образова-

ния, здравоохранения в размере фактических расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

2) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 50 000 руб.;

3) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактических расходов, но не более 38 000 руб. на каждого ребенка;

4) в сумме, уплаченной налогоплательщиком за услуги по лечению в медицинских учреждениях Российской Федерации, за лечение супруга (супруги), своих родителей и своих детей в возрасте до 18 лет, а также в размере стоимости медикаментов, назначенных им лечащим врачом и приобретенным налогоплательщиком за счет собственных средств, но не более 50 000 руб. в год.

По дорогостоящим видам в медицинских учреждениях Российской Федерации сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов.

Право на получение социального налогового вычета предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика в налоговые органы по окончании налогового периода и документов, подтверждающих соответствующие расходы.

Имущественные налоговые вычеты

Налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных вычетов:

1) в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков, земельных участков, находившихся в собственности менее трех лет, но не превышающих 1 000 000 руб., а также в сумме, полученной от продажи имущества, находящегося в собственности менее трех лет, но не более 125 000 руб. При продаже жилых домов, квартир, дач, земельных участков, находившихся в собственности более трех лет, или иного имущества, находившегося в собственности более трех лет, налоговый вычет предоставляется на всю полученную сумму;

2) в сумме, израсходованной налогоплательщиком на строительство или приобретение жилья на территории Российской Федерации в размере фактических расходов, но не более 1 000 000 руб., а также в сумме, направленной на погашение процентов по ипотечным кредитам.

Если в налоговом периоде имущественный налоговый вычет не может быть использован полностью, его остаток может быть перенесен на последующие налоговые периоды до полного его использования.

С 1 января 2005 г. (Федеральный закон от 20 августа 2004 г. № 112-ФЗ) имущественный налоговый вычет можно получить по месту работы. Вычет будет предоставлен, как только налоговики подтвердят право на него. Для этого надо подать в налоговую инспекцию заявление, к которому приложить копии договора купли-продажи, акта приемки-передачи жилья, свидетельства о праве собственности. В течение 30 календарных дней со дня подачи заявления выдается документ, подтверждающий право на вычет, который передается в бухгалтерию предприятия.

Профессиональные налоговые вычеты

Право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков:

1) индивидуальные предприниматели, занимающиеся частной практикой, — в сумме фактически произведенных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов;

2) налогоплательщики, получающие авторские вознаграждения за создание, издание, исполнение произведений науки, литературы и искусства, — в сумме практически произведенных и документально подтвержденных расходов. Если эти расходы не могут быть подтверждены документально, они принимаются к вычету в размере установленных законом нормативов (ст. 221 НК РФ);

3) налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера, — в сумме фактически произведенных ими документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с выполнением этих работ (оказанием услуг).

Льготы по налогу

Не облагаются налогом на доходы следующие основные виды доходов:

1) государственные пособия, за исключением пособий по временной нетрудоспособности;

2) все виды компенсационных выплат (за исключением компенсации за неиспользованный отпуск). При оплате работодателем расходов на командировки в доход не включаются суточные в пределах норм;

3) суммы единовременной материальной помощи, оказанной налогоплательщикам в связи со стихийными бедствиями и другими чрезвычайными обстоятельствами;

4) суммы полной или частичной компенсации стоимости путевок, кроме туристических, выплачиваемых за счет средств работодателей;

5) доходы, не превышающие 4000 руб., полученные по следующим основаниям:

— стоимость подарков, полученных от организации;

— суммы материальной помощи, оказываемой работодателем своим работникам;

б) суммы, уплаченные за лечение и медицинское обслуживание инвалидов их общественными организациями, и др.

Для получения профессионального налогового вычета налогоплательщик должен подать письменное заявление налоговому агенту или, при его отсутствии, в налоговый орган одновременно с подачей налоговой декларации по окончании налогового периода.

11.9.2. Удержания по исполнительным листам

Основанием для удержания и перевода алиментов являются исполнительные листы, выданные судом, или соглашение об уплате алиментов, подписанное супругами и заверенное нотариусом. Бухгалтерия регистрирует полученные исполнительные листы в специальном журнале или карточке. Удержания алиментов на основании поданного заявления могут производиться и в случаях, если общая сумма удержания превышает 50%, а также если с должника взыскивают по решению суда алименты на детей от другой матери, нетрудоспособных родителей, супруга. Алименты на содержание несовершеннолетних детей составляют:

на 1 ребенка — $\frac{1}{4}$;

на 2 детей — $\frac{1}{3}$;

на 3 и более детей — $\frac{1}{2}$ от суммы заработка, а на содержание родителей, супругов, других лиц — в твердой денежной сумме.

Алименты удерживают с сумм заработной платы, с пособий по временной нетрудоспособности, начисленных за отчетный месяц после удержания из них налогов, а также с сумм начисленных пенсий и стипендий.

В трехдневный срок со дня, установленного для выплаты заработной платы, пенсий и стипендий, суммы удержанных алиментов должны быть выплачены получателю или переведены по почте за счет взыскателя.

Не взыскиваются алименты с сумм материальной помощи, единовременных вознаграждений и премий за рационализаторские предложения и т. д.

Учет расчетов по исполнительным документам организуется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «С организациями и лицами по исполнительным документам».

11.10. Порядок оформления расчетов с рабочими и служащими и выплаты им заработной платы

Заработная плата рабочим и служащим в соответствии с законодательством о труде выплачивается не реже чем каждые полмесяца

в сроки, установленные коллективным договором. Применяются авансовый и безавансовый порядок расчетов по заработной плате за первую половину месяца.

В первом случае работнику выдается аванс, а окончательный расчет производится при выплате заработной платы за вторую половину месяца. Размер аванса определяется при заключении коллективного договора. Минимальный размер аванса должен быть не ниже тарифной ставки рабочего за отработанное время согласно таблице.

Во втором случае на предприятии вместо планового аванса рабочим начисляется заработная плата за первую половину месяца по фактически выработанной продукции (произведенной работе) или по фактически отработанному времени.

Авансы начисляются в размере 40% оклада или 50%, но за вычетом налогов.

Основным регистром, используемым для оформления расчетов с рабочими и служащими, является *расчетная ведомость*. Это регистр аналитического учета, так как составляется в разрезе каждого табельного номера, по цехам, категориям работников и по видам оплат и удержания.

Расчетная ведомость имеет следующие показатели:

- начислено по видам оплат — оборот по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- удержано и зачтено по видам платежей и зачетов — оборот по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Последний показатель расчетной ведомости является основанием для заполнения платежной ведомости для заработной платы в окончательный расчет.

Применяется несколько вариантов оформления расчетов предприятий с рабочими и служащими:

- путем составления расчетно-платежных ведомостей, в которых совмещаются два регистра: расчетная и платежная ведомости, т. е. одновременно рассчитывается сумма к оплате и производится ее выдача (выплата);
- путем составления расчетных ведомостей, а выплата производится отдельно по платежным ведомостям;
- путем составления машинным способом листов «Расчет заработной платы» для каждого рабочего за месяц (начислено, удержано и к выдаче), на основании которых заполняется платежная ведомость для выдачи заработной платы.

Основанием для составления расчетных ведомостей и листов расчета зарплаты являются первичные документы:

- табель учета использования рабочего времени — для расчета

повременной заработной платы и всех прочих оплат, в основу которых положено время (простой, доплаты за ночное и сверхурочное время, временная нетрудоспособность и т. п.);

- накопительные карточки заработной платы — для рабочих-сдельщиков;
- расчеты бухгалтерии по всем видам дополнительной заработной платы и пособий по временной нетрудоспособности;
- расчетные ведомости за прошлый месяц — для учета сумм удержания налогов;
- решения судебных органов на удержания по исполнительным листам;
- платежные ведомости на ранее выданный аванс за первую половину месяца;
- расходные кассовые ордера на выдачу внеплановых авансов и т. д.

Выдача заработной платы производится по платежным ведомостям в установленные на предприятии дни месяца. Основанием на право выдачи является наличие в ее реквизитах приказа в кассу для уплаты указанной суммы в срок «с ____ по ____» (в течение трех дней, считая день получения денег в банке). Подписывают приказ руководитель предприятия и главный бухгалтер. Выдавать заработную плату на предприятии можно путем зачисления предназначенных к выдаче сумм на банковские карты. По истечении трех дней кассир построчно проверяет и суммирует выданную заработную плату, а против фамилий, не получивших ее, в графе «Расписка в получении» проставляет штамп или пишет от руки «Депонировано». Платежная ведомость закрывается двумя суммами — выдано наличными и депонировано. На депонированные суммы кассир составляет реестр невыданной заработной платы, после чего передает в бухгалтерию платежную ведомость и реестр невыданной заработной платы для проверки и выписки расходного ордера на выданную сумму заработной платы. Расходный кассовый ордер передается кассиру для регистрации в кассовой книге.

Суммы невостребованной заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием «Депонированные суммы». Это необходимо для того, чтобы банк хранил их и учитывал отдельно и не мог использовать на прочие выплаты предприятия и погашение его задолженностей, так как рабочие и служащие могут их потребовать в любой день.

Своевременно не полученную рабочими и служащими заработную плату предприятие хранит в течение трех лет и учитывает ее в составе счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Депонированная заработная плата».

11.1.1. Синтетический учет труда и заработной платы и расчетов с персоналом по оплате труда

Окончание табл. 3

Бухгалтерия предприятия осуществляет не только расчет сумм причитающейся работникам заработной платы, премий, пособий, но и организует учет этих сумм на счетах бухгалтерского учета в соответствующих регистрах. Суммы начисленной заработной платы и премий относятся на производственные счета и включаются в себестоимость продукции. Так, основная заработная плата, начисленная по сдельным расценкам, повремененно, по тарифным ставкам и окладам, премии за производственные показатели относятся в дебет производственных счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», 25-2 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов», 28 «Брак в производстве» и в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», одновременно их суммы записываются в ведомости учета производственных затрат по заказам, статьям, цехам, а на их основе — в журналы-ордера № 10 и 10/1.

Дополнительная заработная плата относится в дебет тех же счетов, что и основная заработная плата, и отражается в тех же регистрах.

Премии всем категориям работников за счет прибыли записываются в журнале-ордере № 10-1, в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль», в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Суммы начисленной заработной платы рабочим за время отпуска относят в дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов», в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражаются в журналах-ордерах № 10 и 10/1 (согласно ведомости № 15).

Таблица 3
Отражение на счетах учета труда и заработной платы и расчетов с рабочими и служащими

Кредит счета	Дебет 70	Кредит 70	Дебет счетов
50	Суммы, выплаченные наличными (заработная плата, пособия, премии)	С — задолженность предприятия работникам: суммы начисленной заработной платы всем категориям работников за проработанное и непроработанное время, за выполненные работы, доплаты за работу в ночное время, доплаты бригадирам за руководство бригадой и т. д., суммы начисленных премий	10, 20, 23, 25, 26, 28, 44

Кредит счета	Дебет 70	Кредит 70	Дебет счетов
68	Суммы удержанных из зарплаты налогов в бюджет	Начислены дивиденды работникам предприятия	84
76	Депонированная заработная плата, суммы, удержанные из зарплаты по исполнительным листам, за товары, проданные в кредит, и перечисления в Сбербанк	Начислены отпускные работникам за счет резерва	96
28	Суммы, удержанные из зарплаты за допущенный брак	Начислено пособие по временной нетрудоспособности	69/1
73	Сумма, удержанная в погашение задолженности за ранее нанесенный ущерб предприятию	Начислена заработная плата при выбытии основных средств	91

Пособия по временной нетрудоспособности и прочие выплаты за счет средств органов социального страхования относятся в дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и в кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и отражаются в журнале-ордере № 10/1.

Вопросы для самоконтроля

1. Назовите основные формы оплаты труда.
2. Как определяется сумма заработка рабочего-повременщика?
3. Как определяется сдельная оплата труда работников?
4. Что является основным документом на сдельную работу?
5. На какие счета относят начисленные суммы оплаты труда производственных рабочих?
6. Как оплачивается работа в сверхурочное и ночное время?
7. Как определяется средний дневной заработок для расчета отпускных, пособий по временной нетрудоспособности?
8. От чего зависят размеры пособий по временной нетрудоспособности?
9. Как определяется налогооблагаемый доход по месту основной работы для удержания налога на доходы физических лиц?
10. С каких сумм удерживаются алименты?
11. Что является основным документом для оформления расчетов с рабочими и служащими?

Тест

1. При страховом стаже до 5 лет пособие по временной нетрудоспособности оплачивается в размере:

- а) 80%;
- б) 100%;
- в) 60%;
- г) 50%.

2. Какой проводкой оформляется начисление пособия по временной нетрудоспособности за счет ФСС РФ:

- а) Д-т69/1К-т70;
- б) Д-т68К-т70;
- в) Д-т70К-т69/1;
- г) Д-т20К-т70.

3. Основным документ для расчета повременной оплаты труда:

- а) расчетно-платежная ведомость;
- б) рапорт о выработке;
- в) табель учета использования рабочего времени.

4. При какой форме оплаты труда за основу берется затраченное время и тарифная ставка работника:

- а) сдельная;
- б) повременная;
- в) повременно-премиальная.

5. Какой проводкой оформляется удержание за брак:

- а) Д-т68К-т70;
- б) Д-т69/2К-т70;
- в) Д-т28К-т70;
- г) Д-т70К-т28.

6. Какой проводкой оформляются депонированные суммы заработной платы:

- а) Д-т70К-т26;
- б) Д-т70К-т28;
- в) Д-т70К-т76/4;
- г) Д-т76К-т70.

7. В каком регистре учета ведут синтетический учет заработной платы:

- а) в журнале-ордере № 10,10/1;
- б) в журнале-ордере № б;
- в) в таблице учета использования рабочего времени.

8. Удерживается ли налог на доходы из пособия по временной нетрудоспособности:

- а) да;
- б) нет.

9. Удержание налога на доходы физических лиц отражают проводкой:

- а) Д-т70К-т69;
- б) Д-т68К-т70;

- в) Д-т70К-т68;
- г) Д-т70К-т50.

10. На неполученные суммы зарплаты кассир составит:

- а) приходный кассовый ордер;
- б) книгу депонированной заработной платы;
- в) реестр невыданной заработной платы.

11. Удержание налога на доходы производится с:

- а) выходного пособия;
- б) оклада работника;
- в) совокупного дохода с начала года.

12. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от:

- а) страхового стажа, среднего заработка;
- б) квалификации;
- в) условий труда.

13. Сдельная форма оплаты труда зависит от:

- а) условий труда;
- б) квалификации работника;
- в) количества произведенной продукции.

Ответы на тест

- 1) в; 2) а; 3) б; 4) б; 5) г; 6) в; 7) а; 8) а; 9) в; 10) в; 11) в; 12) а; 13) в.

По кредиту счета 43 отражается списание готовой продукции при отгрузке и продаже:

Д-т 45 «Товары отгруженные» К-т 43

Д-т 90 «Продажи» К-т 43.

Глава 12

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ПРОДАЖИ

12.1. Понятие готовой продукции

Готовая продукция — конечный продукт производственного процесса предприятия. Это изготовленные на данном предприятии изделия и продукты, полностью укомплектованные, сданные на склад предприятия в соответствии с утвержденным порядком их приемки и готовые к реализации.

Для любого производственного предприятия средства, полученные от реализации готовой продукции, — основной источник дохода, поэтому учет выпуска готовой продукции занимает основное место в системе организации бухгалтерского учета.

К задачам учета готовой продукции относят:

- систематический контроль за выпуском готовой продукции, состоянием ее запасов на складах;
- своевременное и правильное документальное оформление отгруженной продукции, организация расчетов с покупателями;
- контроль за выполнением плана договоров-поставок по объему и ассортименту;
- своевременный и точный расчет сумм за реализованную продукцию, фактических затрат на ее производство и сбыт, расчет сумм прибыли.

Для учета готовой продукции применяют счет 43 «Готовая продукция» — активный, балансовый, инвентарный. Дебетовое сальдо показывает стоимость готовой продукции на складах предприятия. На сумму выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) делаются записи по счетам:

Д-т 43 К-т 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» — отражена фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции; или Д-т 90 «Продажи» К-т 20 «Основное производство» — отражена фактическая себестоимость сданных заказчику работ (услуг) в сумме фактических затрат.

Основанием для указанных записей по счетам являются накладные на сдачу готовой продукции из цехов на склад, акты приема-сдачи работ (услуг) заказчику.

12.2. Оценка готовой продукции, ее номенклатура

Готовая продукция является «частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора)» (ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Достаточно часто на предприятиях возникает ситуация, когда сложно оценить фактическую себестоимость готовой продукции к моменту поступления ее на склад, так как ее фактическую себестоимость можно рассчитать только после окончания отчетного периода (месяца), а движение продукции происходит ежедневно, поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Для удобства текущего учета выпуска продукции и поступления готовой продукции на склад применяются учетные цены.

В качестве учетной цены можно применять нормативную (плановую) производственную себестоимость, договорные, оптовые, розничные цены. Каждая из них, т. е. плановая себестоимость или договорная цена единицы продукции, разрабатывается организацией самостоятельно. В конце отчетного периода (месяца) учетная цена готовой продукции, поступившей на склад, доводится до фактической себестоимости путем расчета суммы и процента отклонений:

$$\text{Процент отклонения} = \frac{\text{От} - \text{Отн}}{\text{П}} \cdot 100\%$$

где Отн — отклонение на остаток готовой продукции на начало месяца; От — отклонение по продукции, выпущенной в текущем месяце; О — сумма остатка готовой продукции по учетной цене; П — сумма поступившей в течение месяца готовой продукции на склад по плановой себестоимости или другой учетной цене.

Отклонения показывают экономию, когда фактическая себестоимость меньше учетной цены, или перерасход, если фактическая себестоимость оказалась больше учетной цены. Отклонения учитываются на тех же счетах, что и готовая продукция.

В случае перерасхода делаются дополнительные записи на счетах, при экономии — сторнировочные записи.

Сумма отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам по отгруженной (проданной) продукции определяется на основе процента отклонений:

$$\text{Сумма отклонений в отгруженной (проданной) продукции} = \frac{\text{Сумма отгруженной продукции по учетной цене}}{100\%} \times \text{Процент отклонений}$$

Процент отклонений и плановая себестоимость (учетная цена) отгруженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую себестоимость и остаток на складах на конец месяца.

Пример

На складе АО «Комфорт» по состоянию на 1 декабря 2006 г. числится пять кухонных гарнитуров «Анюта». В качестве учетной цены используется плановая себестоимость. Плановая себестоимость готовой продукции на складе — 10 000 руб. (2000 руб. × 5), сумма отклонений на остаток готовой продукции — 1000 руб. (перерасход).

В течение декабря предприятие выпустило 20 гарнитуров, плановая себестоимость выпущенной продукции — 40 000 руб. (2000 руб. × 20), сумма отклонений по выпущенной продукции за месяц составляет 6000 руб. (перерасход).

В течение декабря отгружено 15 гарнитуров. Плановая себестоимость отгруженной продукции 30 000 руб. (2000 руб. × 15).

Рассчитаем процент отклонения по отгруженной продукции:

$$\frac{1000 \text{ руб.} + 6000 \text{ руб.}}{10\,000 \text{ руб.} + 40\,000 \text{ руб.}} \times 100\% = 14\% \text{ (перерасход)}$$

Сумма отклонений по отгруженной продукции составит

$$\frac{30\,000 \text{ руб.} \times 14\%}{100\%} = 4200 \text{ руб. (перерасход)}$$

Сальдо по счету 43 «Готовая продукция» на 1 января 2007 г. составляет 11 000 руб. (10 000 + 1000).

Указанные операции отражены в учете следующими записями:

- выпуск за месяц гарнитуров (по плановой себестоимости):
Д-т 43 К-т 20 — 40 000 руб.;
- отгрузка за месяц гарнитуров по плановой себестоимости:
Д-т 45 К-т 43 — 30 000 руб.

В конце месяца дополнительная проводка — отклонение по выпущенной продукции плановой себестоимости от фактической:

Д-т 43 К-т 20 — 6000 руб.

Дополнительная проводка — отклонение по отгруженной продукции:

Д-т 45 К-т 43 — 4200 руб.

12.3. Учет готовой продукции на складах

Учет готовой продукции на складе организуется по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу аналогично учету материалов. Каждому виду изделий присваивается номенклатурный номер.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которые не могут быть сданы на склад, принимаются представителем заказчика на месте изготовления, комплектации и сборки.

Для учета готовой продукции на каждый номенклатурный номер изделий открывается карточка складского учета или карточка учета материалов (ф. № М-17).

По мере поступления и отпуска готовых изделий кладовщик на основе соответствующих документов записывает в карточках количество ценностей в графы «Приход» и «Расход» и рассчитывает остаток после каждой записи.

Бухгалтер должен ежедневно забирать со склада документы за истекшие сутки (приказы-накладные, товарно-транспортные накладные). Выборочно проверяет записи в карточках складского учета. Остатки готовой продукции периодически инвентаризуют.

В конце месяца на основании карточек складского учета кладовщик заполняет ведомость учета остатков готовых изделий в разрезе номенклатурных номеров и передает ее в бухгалтерию для сверки остатков по учетным ценам.

На автоматизированных складах данные о приходе и расходе готовой продукции вводятся оперативно в компьютер. Ежедневно составляются оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции по складам.

12.4. Учет готовой продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

При учете выпуска продукции по нормативной (плановой) себестоимости используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной

продукции, сданных заказчиком работах и оказанных услугах за отчетный период, а также для выявления отклонения фактической производственной себестоимости этой продукции, работ, услуг от нормативной (плановой) себестоимости. Этот счет используется предприятием при необходимости.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, сданных работ и оказанных услуг (в корреспонденции со счетами 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и др.).

При использовании в учете выпуска продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» бухгалтерией предприятия выполняются следующие операции.

1. Готовая продукция сдана на склад: Д-т 43 К-т 40 — по нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

Выполненные работы и оказанные услуги можно отразить на счете 45 «Товары отгруженные»: Д-т 45 К-т 40 — по нормативной (плановой) себестоимости этих работ и услуг.

2. Готовая продукция отгружена покупателям:

Д-т 90 К-т 43 — по нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

3. В конце отчетного периода калькулируется фактическая себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) и списывается со счетов учета затрат на производство на счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»:

Д-т 40 К-т 20(23) — на сумму фактической производственной себестоимости готовой продукции, сданной на склад, выполненных работ или оказанных услуг.

4. Отклонения фактической себестоимости реализованной продукции от ее нормативной или плановой величины списываются на счет учета реализации продукции:

Д-т 90 К-т 40 — отражение превышения величины фактической производственной себестоимости над ее нормативной (плановой) величиной (перерасход);

Д-т 90 К-т 40 — сторно на величину превышения плановой (нормативной) себестоимости над фактической производственной себестоимостью (экономия).

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» сальдо на отчетную дату не имеет и закрывается ежемесячно, поэтому данный счет в балансе не отражается.

Пример

Предприятие текстильной промышленности «Русские узоры» в декабре планировало выпустить 2000 пог. м шелка и 1000 пог. м костюмной ткани. Плановая себестоимость составляет:

— шелка — 50 руб. за 1 пог. м;

— костюмной ткани — 100 руб. за 1 пог. м.

В процессе деятельности предприятия за месяц из производства на склад поступило 2500 пог. м шелка и 1000 пог. м костюмной ткани.

Бухгалтерия производит запись:

Д-т 43 К-т 40 — 225 000 руб. (50 руб. х 2500 + 100 руб. х 1000).

Заключив договор со швейным объединением «Рассвет» на продажу 2000 пог. м шелка по 77 руб. [50 руб. + 15 руб. (30% наценка) + 12 руб. (18% НДС)] и 1000 пог. м костюмной ткани по 153 руб. [100 руб. + 30 руб. (30% наценка) + 23 руб. (18% НДС)] и отгрузив их со склада, бухгалтерия предприятия делает запись:

Д-т 90 К-т 43 — 200 000 руб.

(50 руб. х 2000 пог. м + 100 руб. х 1000 пог. м)

Д-т 62 К-т 90 — 307 000 руб. — отражена выручка.

На расчетный счет предприятия «Русские узоры» поступили деньги от швейного объединения «Рассвет» за проданные ткани:

Д-т 51 К-т 62 — 307 000 руб.

(77 руб. х 2000 пог. м + 153 руб. х 1000 пог. м)

Д-т 90 К-т 68 — 46 831 (307 000 х 18% : 118%).

Списывается плановая себестоимость реализованной продукции:

Д-т 90 К-т 45 — 200 000 руб.

В конце месяца рассчитывается фактическая себестоимость произведенной продукции. Она составляет:

— шелка — 40 руб. за пог. м;

— костюмной ткани — 110 руб. за пог. м.

Списывается фактическая производственная себестоимость готовой продукции, сданной на склад:

Д-т 40 К-т 20 — 210 000 руб.

(40 руб. х 2500 пог. м + 110 руб. х 1000 пог. м).

Списывается отклонение фактической производственной себестоимости от ее плановой величины:

— по себестоимости шелка — экономия

Д-т 90 К-т 40 — 20 000 руб.

(50 руб. х 2000 пог. м - 40 руб. х 2000 пог. м) — в части реализованной продукции;

Д-т 43 К-т 40 — 5000 руб.

(50 руб. х 500 пог. м - 40 руб. х 500 пог. м) — в части нереализованной продукции;

— по себестоимости костюмной ткани — перерасход:

Д-т 90 К-т 40 — 10 000 руб.

(10 руб. х 1000 пог. м - 11 руб. х 1000 пог. м).

В конце месяца (отчетного периода) выводятся финансовые результаты:

Д-т 90 К-т 99 — 69 169 руб. (прибыль).
[307 000 - (46 831 + 200 000 - 20 000 + 10 000)] руб.

12.5. Учет и распределение расходов на продажу

К расходам на продажу (коммерческим, внепроизводственным) относят расходы по сбыту продукции, оплачиваемой поставщиком.

В состав расходов на продажу включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции;
- расходы на транспортировку продукции;
- затраты на рекламу;
- прочие расходы по сбыту.

Учет расходов по сбыту продукции ведут на счете 44 «Расходы на продажу». Счет активный, калькуляционный.

По дебету счета 44 накапливаются суммы произведенных организацией расходов, связанных с продажей продукции, работ, услуг. Эти суммы списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи».

Д-т 90 К-т 44.

При частичном списании расходы на продажу распределяются между отдельными видами отгруженной продукции пропорционально их произведенной себестоимости, объему реализованной продукции или другим способом.

Если в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, то сумму расходов на продажу распределяют между реализованной продукцией.

Аналитический учет по счету 44 ведут по видам и статьям расходов в ведомости № 15.

Для распределения расходов находят коэффициент:

$$K_{\text{распр}} = \frac{\text{Сумма расходов на продажу}}{\text{Стоимость отгруженной продукции}}$$

Пример 1

Предприятие в отчетном месяце отгрузило готовой продукции по производственной себестоимости на сумму 120 000 руб.

Реализовано продукции на сумму 85 000 руб. Расходы на продажу за месяц составили 50 000 руб. Распределить расходы на продажу.

1. Находится коэффициент распределения:

$$K_{\text{распр}} = 50\,000 / 120\,000 = 0,4167.$$

2. Списываются расходы на продажу на реализованную продукцию:

$$\text{Д-т 90 К-т 44} — 85\,000 \times 0,4167 = 35\,417.$$

3. Определяются расходы на продажу на отгруженную продукцию:
50 000 - 35 417 = 14 583,

или

$$35\,000 \times 0,4167 = 14\,583.$$

Многие организации рекламируют свою продукцию. Для этих целей организация может:

- принять участие в ярмарке и выставке;
- разместить объявления и рекламные ролики в СМИ;
- приобрести носители наружной рекламы (щиты, плакаты и др.);
- распространить рекламные изделия — буклеты, открытки, каталоги;
- провести розыгрыш призов и т. д.

Расходы на рекламу учитываются на счете 44. В зависимости от учетной политики организация может выбрать один из способов списания таких расходов:

1) включать все расходы на рекламу в себестоимость проданных товаров;

2) распределять их между реализованной продукцией и продукцией, оставшейся на складе.

Все рекламные расходы можно полностью включать в себестоимость реализованной продукции:

Д-т 90 «Продажи» К-т 44 «Расходы на продажу».

Однако затраты на покупку или изготовление призов, которые организация вручает победителям во время рекламных кампаний, нормируются. Размер таких затрат в целях налогообложения не может превышать 1% от выручки, которую организация получила в отчетном периоде. Эта норма установлена для всех рекламных расходов, не включенных в список ненормируемых расходов.

Пример 2

ЗАО «Дар» проспонсировало городской праздник, перечислив 250 000 руб. Спонсорство считается рекламой, поэтому спонсорский вклад является рекламным расходом. В целях налогообложения такие затраты нормируются.

За отчетный период ЗАО «Дар» выручило 18 000 000 руб. (в том числе НДС — 2 745 763 руб.). Норматив рекламных расходов — 152 542 руб. [(18 000 000 - 2 745 763) × 1%].

Сумма, истраченная сверх нормы, — 47 458 руб. (200 000 - 152 542).

Свою налогооблагаемую прибыль ЗАО «Дар» может уменьшить только на 152 542 руб.

Суммы оборотов по дебету счета 44 отражаются:

— в журнале-ордере № 1 в корреспонденции:

Д-т 44 К-т 50;

— в журнале-ордере № 2 в корреспонденции:

Д-т 44 К-т 51;

- в журнале-ордере № 7 в корреспонденции:
Д-т44К-т71;
 - в журнале-ордере № 10/1 в корреспонденции:
Д-т44К-тЮ,70,69.
- Обороты по кредиту счета 44 отражаются в журнале-ордере № 11 :
Д-т90К-т44.

12.6. Учет продажи продукции

Процессом реализации называют совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом, продажей продукции. Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами или путем свободной продажи через розничную торговлю.

Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) определяет понятие реализации и признания доходов от реализации товаров (работ, услуг).

Под реализацией товаров, работ или услуг организацией понимается передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, а также результатов выполненных работ или оказания услуг одним лицом другому лицу (ст. 39 НК РФ).

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

- по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;
- по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом торговых скидок) и тарифам, включающим в себя НДС.

При учете продукции по фактической производственной себестоимости в бухгалтерии предприятия производятся записи по счетам бухгалтерского учета 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в зависимости от выбранного метода учета реализации продукции:

1) при учете реализации продукции по мере оплаты покупателем расчетных документов (в случае, если в договоре поставки продукции установлено, что переход права собственности на нее происходит только после оплаты продукции покупателем):

- Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;
- Д-т 45 К-т 43 — отгружена готовая продукция покупателю;
- Д-т 51 К-т 62 — получены деньги от покупателей;

- Д-т 62 К-т 90/1 — отражена выручка от продажи;
- Д-т 90/2 К-т 68 — начислен НДС;
- Д-т 90/2 К-т 45 — списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;

2) при учете реализации продукции по мере отгрузки и предъявления расчетных документов покупателю:

- Д-т 43 К-т 20 — оприходована готовая продукция на склад по фактической производственной себестоимости;
- Д-т 62 К-т 90/1 — отгружена готовая продукция и предъявлены покупателю расчетные документы по продажной цене;
- Д-т 90 К-т 68 — начислен НДС по отгруженной продукции;
- Д-т 90 К-т 43 — списана фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции;
- Д-т 51 К-т 62 — оплачена отгруженная продукция.

Счет 62 «Расчеты с покупателями» — активно-пассивный, балансовый, расчетный. По дебету счета отражается задолженность покупателя после отгрузки ему продукции, товара и предъявления расчетных документов. По кредиту счета отражается погашение задолженности после оплаты в корреспонденции со счетами 50, 51, 52.

Пример

На склад АО «Комфорт», занимающегося производством кухонной мебели, поступило 10 кухонных гарнитуров «Анюта», фактическая производственная себестоимость которых составляет 30 000 руб., в бухгалтерии делается проводка:

Д-т 43 К-т 20 — 30 000 руб.

Организация заключила с мебельным магазином договор о продаже ему 10 гарнитуров. Согласно договору право собственности на гарнитуры переходит к покупателю только после их оплаты. Отгрузив гарнитуры со склада, бухгалтерия производит запись:

Д-т 45 К-т 43 — 30 000 руб. — по фактической производственной себестоимости.

На расчетный счет АО «Комфорт» за проданные гарнитуры поступили денежные средства [(фактическая производственная себестоимость + 50% наценка) + 18% НДС]:

Д-т 51 К-т 90/1 — 53 900 руб. (30 000 + 15 000 + 8100).

Начислен НДС за отгруженные гарнитуры:

Д-т 90/3 К-т 68 — 8100 руб.

Фактическая производственная себестоимость гарнитуров списывается на реализацию:

Д-т 90/2 К-т 45 — 30 000 руб.

В конце месяца (отчетного периода) выводятся финансовые результаты:

Д-т 90/9 К-т 99 — 15 000 руб. (прибыль).

При установлении отпускных цен и заключении договоров указывается *франка-место*, т. е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Например, франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Все остальные расходы по перевозке готовой продукции должны оплачиваться покупателем.

12.7. Документы по учету продажи

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска со склада служат приказы-накладные отдела маркетинга организации, в которые включены два документа: приказ складу и накладная на отпуск.

Приказ-накладная оформляется в двух экземплярах: один передается экспедитору для указания количества отправляемых мест, суммы оплаченного железнодорожного тарифа за перевозку продукции до станции покупателя; второй экземпляр остается у кладовщика, по нему в карточках складского учета проставляется количество отпущенной продукции и документ передается бухгалтеру.

На основании приказа-накладной и квитанции транспортной организации бухгалтерия выписывает платежное требование-поручение для расчетов с покупателями через банк и счет-фактуру. В нем указываются ассортимент, количество, продажная цена, стоимость тары и железнодорожный тариф, оплачиваемый покупателем.

Счета-фактуры обязаны выписывать все предприятия и организации, реализующие товары (работы или услуги), как облагаемые, так и не облагаемые налогом на добавленную стоимость. На основании счета-фактуры начисляется НДС, подлежащий уплате в бюджет. Покупателю товаров (работ, услуг) счет-фактура необходим для возмещения НДС из бюджета.

Выписывается счет-фактура в двух экземплярах. Первый передается покупателю, а второй остается у организации, продавшей товар (выполнившей работы, оказавшей услуги). Счет-фактура может быть заполнен от руки, с использованием компьютера или пишущей машинки.

Счета-фактуры, полученные от поставщиков и выставленные покупателям, хранятся в журнале учета счетов-фактур.

Продавцы учитывают счета-фактуры, выставленные покупателям в хронологическом порядке, а покупатели — номера их поступ-

ления от продавцов. У предприятий-импортеров в журнале учета полученных счетов-фактур должны храниться грузовые таможенные декларации (ГТД) или их заверенные копии, а также платежные документы, которые подтверждают фактическую уплату НДС таможенному органу.

Счета-фактуры, полученные от поставщиков, регистрируются в книге покупок. Не регистрируются в книге покупок счета-фактуры, которые получены от:

- поставщика при безвозмездной передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг), основных средств и нематериальных активов;

- участника биржи (брокера), который осуществляет операции по купле-продаже иностранной валюты или ценных бумаг;

- комиссионером (поверенным) от комитента (доверителя) по переданным для реализации товарам.

Счета-фактуры по материалам, которые были использованы при выполнении строительно-монтажных работ для собственных нужд, регистрируются в книге покупок в момент принятия на учет построенного объекта. Одновременно выписывается счет-фактура на разницу между суммами НДС, начисленными на стоимость строительных работ, и суммой НДС, уплаченной продавцам.

Счета-фактуры, составленные продавцом, регистрируются в книге продаж. Они должны составляться в отношении всех товаров (работ, услуг), которые подлежат обложению НДС, в том числе по ставке 0% и освобожденных от налогообложения.

При получении аванса в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг) поставщик составляет счет-фактуру и регистрирует ее в книге продаж.

После отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) в счет уже полученных платежей в книге продаж делают корректировочную запись, которая уменьшает ранее начисленную сумму налога. Одновременно с этим поставщик выписывает счет-фактуру (в двух экземплярах) на фактическую отгрузку и записывает его в книгу продаж.

Организация обязана выписать один экземпляр счета-фактуры и зарегистрировать его в книге продаж в случае получения:

- финансовой помощи;
- процентов по векселям;
- процентов по товарному кредиту в части, превышающей размер процента, рассчитанной в соответствии со ставкой рефинансирования Центрального банка РФ;
- страховых выплат, полученных по договорам страхования, Риска неисполнения договорных обязательств контрагентом.

Данные платежных требований ежедневно записываются в ведомости учета реализации продукции (работ, услуг) № 16.

В первом разделе ведомости № 16 «Движение готовых изделий в ценностном выражении» содержатся данные по счету 43 «Готовая продукция» в двух оценках — фактической и учетной. В этом разделе рассчитывается фактическая себестоимость отгруженной продукции; она сверяется с книгой остатков на складах готовой продукции. Учет движения отгруженной продукции ведется во втором разделе ведомости № 16. В этом разделе совмещаются синтетический и аналитический учеты отгрузки и реализации продукции и расчетов с покупателями.

Раздел третий «Сводные данные по оплаченным, списанным, неоплаченным и несписанным суммам» заполняется по окончании месяца общими суммами по предъявленным счетам. Этот раздел служит для контроля оборотов по кредиту счетов 45 и 90 в журнале-ордере № 11 и правильности расчета остатка по счету 45 «Товары отгруженные».

12.8. Определение финансового результата от продажи

Продажа продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками). Целью отражения хозяйственных операций по продажам на счетах бухгалтерского учета является определение финансового результата от продажи продукции (работ, услуг).

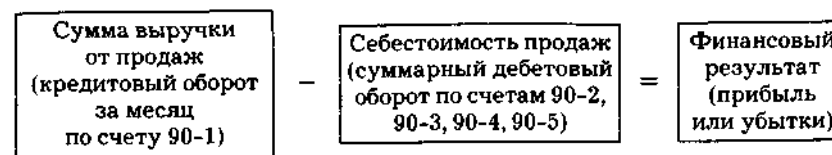
По окончании каждого месяца определяют финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж на основании документов, подтверждающих продажу продукции (работ, услуг).

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяется на счете 90 «Продажи». Счет активно-пассивный, не сальдовый, операционно-результатный. На счете 90 как по дебету, так и по кредиту отражается один и тот же объем продаж, но в разных оценках: по кредиту — по ценам продажи (свободным, договорным и т. д.), включая НДС и акцизы, по дебету — по полной себестоимости, включая расходы на продажу, НДС, акцизы и другие обязательные платежи.

Операции на счете 90 отражаются при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи в момент перехода прав собственности на продукцию, который установлен в договоре и закреплен в учетной политике организации.

Выручка — это сумма средств, полученная или ожидаемая к получению от покупателей (заказчиков) за проданные им товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги.

Схема определения финансового результата



Планом счетов предусмотрена также возможность ведения учета по счету 90 «Продажи» с использованием специальных субсчетов:

- 90-1 «Выручка» — для учета поступлений активов, признаваемых выручкой;
- 90-2 «Себестоимость продаж» — для учета себестоимости продаж;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость» — для учета сумм НДС, причитающихся к получению от покупателя (заказчика);
- 90-4 «Акцизы» — для учета сумм акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);
- 90-5 «Экспортные пошлины» — для учета сумм экспортных пошлин;
- 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» — для выявления финансового результата (прибыль и убыток) от продаж за отчетный месяц.

При использовании указанных субсчетов учет операций по формированию доходов и расходов от обычных видов деятельности будет осуществляться следующим образом:

- записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-5 «Экспортные пошлины» ведут в течение года;
- финансовый результат от продаж за отчетный месяц определяется путем сопоставления совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-5 «Экспортные пошлины» и кредитового оборота — по субсчету 90-1 «Выручка»;
- ежемесячно заключительными оборотами финансовый результат от продаж списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки»;
- синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет;
- по окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на счет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Корреспонденция счетов по учету доходов и расходов от обычных видов деятельности (с использованием отдельных субсчетов):

- Д-т сч. 62 К-т сч. 90-1 — отражение выручки от продажи;
- Д-т сч. 90-3 К-т сч. 68, 76 — отражение НДС с выручки;
- Д-т сч. 90-2 К-т сч. 20, 26, 43, 44 и др. — отражение расходов, включаемых в себестоимость продажи;
- Д-т сч. 90-9 К-т сч. 99 — отнесение ежемесячно суммы прибыли от продаж, выявленной на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков;
- Д-т сч. 99 К-т сч. 90-9 — отнесение ежемесячно в конце месяца суммы убытка от продаж, выявленного на конец отчетного месяца, с отдельного субсчета на счет прибылей и убытков;
- Д-т сч. 90-1 К-т сч. 90-9 — отнесение в конце года накопленной суммы выручки от продаж на отдельный субсчет;
- Д-т сч. 90-9 К-т сч. 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 — отражение в конце года накопленной суммы расходов, связанных с продажами, на отдельный субсчет.

На начало отчетного года все субсчета и счет 90 в целом сальдо не имеют.

12.9. Начисление налогов с выручки

После отражения в учете выручки и списания себестоимости проданных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) необходимо отразить в учете начисление налогов, являющихся составной частью цены (налог на добавленную стоимость, акцизы).

Для учета сумм НДС, полученных от покупателей в составе выручки, используют субсчет 90-3.

С 1 января 2006 г. моментом определения налоговой базы по НДС для всех налогоплательщиков является наиболее ранняя из наступивших дат:

- день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, выполнения работ, оказания услуг, подлежащих передаче имущественных прав, т. е. день получения аванса.

Сумма НДС, подлежащая уплате с авансов, исчисляется по расчетной ставке. Итак, при получении аванса налогоплательщик обязан:

- исчислить с его суммы НДС следующим образом:

$$\boxed{\text{Сумма НДС с аванса}} = \boxed{\text{Сумма полученной оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товара}} \times \boxed{\begin{matrix} 18/118 \\ \text{(либо)} \\ 10/110 \end{matrix}}$$

— выписать на сумму счет-фактуру в единственном экземпляре и зарегистрировать его в книге продаж.

При отгрузке товаров (выполнении работ, оказании услуг), в счет которых ранее была получена предоплата, даже если ее размер составил 100% стоимости отгруженных товаров (выполнения работ, оказанных услуг), налогоплательщик:

- начисляет НДС со стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), не включающей налог;
- выписывает в двух экземплярах счет-фактуру, который регистрируется в книге продаж;
- ранее выписанный на сумму предоплаты счет-фактуру регистрирует в книге покупок;
- принимает к вычету НДС, начисленный с суммы предоплаты (частичной оплаты), полученной в счет предстоящей поставки товаров. Если произведена частичная отгрузка товаров (стоимость отгруженных товаров меньше, чем сумма полученного аванса), то НДС к вычету принимается также только в части стоимости отгруженного товара.

Именно так должен действовать налогоплательщик, даже если предоплата получена в том же налоговом периоде (месяце или квартале), в котором происходила отгрузка товара. В налоговой декларации налогоплательщик отразит и сумму НДС, начисленную с суммы предоплаты, и сумму НДС, начисленную со стоимости отгруженных товаров. В этой же налоговой декларации НДС, начисленный с суммы предоплаты, принимается к вычету.

При этом, если получение аванса и отгрузка товара происходят в одном налоговом периоде, налогоплательщику не нужно уплачивать в бюджет НДС, исчисленный с сумм полученной предоплаты.

Достаточно отразить его в налоговой декларации как начисленный и предъявленный к вычету. Ведь п. 8 ст. 171 НК РФ не содержит условия о необходимости уплаты НДС с авансов для получения права на его вычет.

Пример 1

12 января 2006 г. ЗАО «Град» от ООО «Ветер» поступила предоплата в счет предстоящей поставки товаров в размере 354 000 руб. (в том числе НДС — 54 000 руб.).

23 января 2006 г. ЗАО «Град» отгрузило ООО «Ветер» часть партии товаров стоимостью 177 000 руб. (в том числе НДС — 27 000 руб.).

13 февраля 2006 г. ЗАО «Град» отгрузило ООО «Ветер» оставшуюся часть партии товаров стоимостью 177 000 руб. (в том числе НДС — 27 000 руб.).

Налоговый период по НДС у ЗАО «Град» — календарный месяц.

По итогам января 2006 г. у ЗАО «Град» сумма НДС, исчисленного с предоплаты, полученной от ООО «Ветер», и исчисленного со стоимости отгруженных товаров, составит 81 000 руб.

В части суммы, начисленной со стоимости отгруженных товаров, принимается к вычету НДС, исчисленный с аванса.

Сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, составит 54 000 руб.

По итогам февраля 2006 г. у «Града» сумма НДС, начисленная со стоимости отгруженного «Ветру» товара, составит 27 000 руб.

В части этой суммы принимается к вычету НДС, исчисленный ранее с аванса.

Сумма НДС, исчисленная к уплате в бюджет, составит 0 руб.

Пример 2

ООО «Север» продает товар, цена которого согласно договору составляет 118 000 руб. (в том числе НДС — 18 000 руб.), организация определяет выручку по отгрузке.

Себестоимость товара — 70 000 руб.

В день отгрузки товара бухгалтер сделал проводки:

Д-т 62 К-т 90-1 — 118 000 руб. — отражена выручка от продажи;

Д-т 90-3 К-т 68 субсчет «Расчеты по НДС» — 18 000 руб. — учтен НДС по отгруженному товару;

Д-т 90-2 К-т 41 — 70 000 руб. — списана себестоимость проданного товара.

В день поступления оплаты:

Д-т 51 К-т 62 — 118 000 руб. — поступили деньги от покупателя.

Акцизы к уплате в бюджет начисляются независимо от метода определения выручки для целей налогообложения (по отгрузке или по оплате) в день передачи товара покупателю.

Д-т 90-4 К-т 68 — начислен акциз к уплате в бюджет.

Вопросы для самоконтроля

1. Какая продукция считается готовой?
2. Какие способы оценки используются в текущем учете?
3. По какой стоимости отражается готовая продукция в балансе?
4. На каком счете определяется фактическая себестоимость продукции?
5. Как определяется финансовый результат реализации?
6. Какие существуют методы учета реализации продукции?
7. Как ведется учет отгруженной продукции?
8. В каком учетном регистре отражается движение готовой продукции и ее реализации?

Тест

1. В соответствии с международными стандартами учета в балансе готовая продукция оценивается по:

- а) нормативной себестоимости;
- б) договорной цене;

в) фактической себестоимости.

2. Бухгалтерская запись Д-т 45 К-т 43 означает:

- а) выпуск продукции;
- б) продажу продукции;
- в) отгрузку продукции.

3. При списании фактической себестоимости реализованной продукции на счетах бухгалтерского учета делают запись:

- а) Д-т 45 К-т 60;
- б) Д-т 60 К-т 45;
- в) Д-т 90 К-т 45.

4. Полная себестоимость реализованной продукции представляет собой:

- а) фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции;
- б) сумму фактической себестоимости реализованной продукции и расходов на продажу.

5. Прибыль от продажи продукции — это:

- а) разница между фактической и плановой себестоимостью реализованной продукции;
- б) разница между выручкой от продажи продукции и ее полной фактической себестоимостью;
- в) выручка от продажи продукции.

6. Финансовый результат продажи готовой продукции определяется на счете:

- а) 43 «Готовая продукция»;
- б) 90 «Продажи»;
- в) 99 «Прибыли и убытки».

7. Начисление НДС по продукции, реализуемой по моменту отгрузки, производится:

- а) в момент поступления платежей от покупателей;
- б) в момент отражения отгрузки продукции покупателем;
- в) в соответствии со сроками платежей в бюджет.

8. Начисление НДС при продаже продукции отражают в учете проводкой:

- а) Д-т 68 К-т 90;
- б) Д-т 90 К-т 68;
- в) Д-т 68 К-т 43.

9. Прибыль, полученная от продажи продукции (работ, услуг), отражается записью:

- а) Д-т 91 К-т 99;
- б) Д-т 99 К-т 84;
- в) Д-т 90 К-т 99.

10. К доходам от обычных видов деятельности относят:

- а) суммы дооценки активов;
- б) поступления от продажи основных средств;
- в) выручку от продажи продукции, товаров.

Ответы на тест

1) в; 2) в; 3) в; 4) б; 5) б; 6) б; 7) б; 8) б; 9) в; 10) в.

Приложение к главе 12

СЧЕТ-ФАКТУРА № Р-0009978 от " 10 " 05.07 (1)

Продавец ИП Релин А. Г. (2)
 Адрес 344038, г. Батайск, ул. Шибурдаева, д. 4/4, кв. 35 (2a)
 ИНН/КПП продавца 616800420054/0 (2a)
 Грузополучатель и его адрес ИП Релин А. Г., 344038, г. Батайск, ул. Шибурдаева, д. 4/4, кв. 35 (3)
 Грузополучатель и его адрес ООО "Визит", 344111, г. Таганрог, пр. 60 лет Победы, д. 75 (4)
 Клиентско-расчетному документу № 189 от 10.05.2007 (5)
 Покупатель ООО "Визит" (6)
 Адрес 344111, г. Таганрог, пр. 60 лет Победы, д. 75 (6a)
 ИНН/КПП покупателя 6167047230/616701001 (6b)

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Наименование товара (описание выполненных работ, оказанных услуг, исполненного объема материальных прав)	Единица измерения	Кол-во	Цена (тариф) за единицу измерения	Стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав, без учета НДС)	В том числе акциз	Налоговая ставка	Сумма налога	Стоимость товаров (работ, услуг, имущественных прав, с учетом налога)	Страна происхождения	Номер таможенной декларации
Кафель	м ²	30	1540,18	46 475,34	-	18%	8365,56	54 840,90	Китай	104080090/140207
Всего в заказе				46 475,34			8365,56	54 840,90		0901902/1

Руководитель организации _____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)
 Главный бухгалтер _____ (подпись) _____ (Ф.И.О.)

Индивидуальный предприниматель ИП Релин А. Г. (подпись) _____ (Ф.И.О.)
 ОГРН № 61 003927755 от 27.02.04 ОГРН 3046165058000038
 (реквизиты свидетельства о государственной регистрации индивидуального предпринимателя)

Примечание. Первый экземпляр — покупателю, второй экземпляр — продавцу.

Глава 13

УЧЕТ СОБСТВЕННЫХ СРЕДСТВ ОРГАНИЗАЦИИ

13.1. Учет уставного капитала

Величина уставного капитала определяется номинальной стоимостью долей его участников. Размер каждой доли устанавливается в учредительных документах в процентах или как отношение к общей сумме уставного капитала. Размер уставного капитала должен быть в открытых акционерных обществах не меньше 100 000 руб., в закрытых акционерных обществах и ООО — не менее 10 000 руб. Законодательством установлено, что на момент государственной регистрации уставный капитал должен быть оплачен его участниками не менее чем наполовину. Оставшаяся неоплаченной доля уставного капитала подлежит оплате в течение первого года деятельности организации. Бухгалтерский учет операций по движению средств уставного капитала ведется на счете 80 «Уставный капитал» (пассивный, балансовый, фондовый счет). К нему могут быть открыты субсчета:

- 80/1 — объявленный капитал;
- 80/2 — подписной капитал;
- 80/3 — оплаченный капитал.

При формировании уставного капитала в бухгалтерском учете делаются записи:

- Д-т 75 К-т 80/1 — отражен уставный капитал, предложенный к государственной регистрации;
- Д-т 80/1 К-т 80/2 — отражено распределение уставного капитала по номинальной доле участников.

Вкладами в уставный капитал могут быть:

1. Денежные средства: Д-т 51, 50, 52 К-т 75/1 «Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал».
2. Ценные бумаги: Д-т 58 К-т 75/1.
3. Нематериальные активы: Д-т 08 К-т 75/1.
Д-т 04 К-т 08.
4. Основные средства: Д-т 08 К-т 75/1.
Д-т 01 К-т 08.
5. Прочие ценности: Д-т 10, 41 К-т 75/1.

Оценка неденежных вкладов участников производится в соответствии с решением общего собрания учредителей при условии его единогласного принятия. Она должна быть произведена независимым оценщиком. В учете будут сделаны записи на суммы, определенные независимым оценщиком.

По решению учредителей в процессе деятельности организации уставный капитал может быть увеличен:

- 1) за счет имущества организации;
- 2) за счет дополнительных вкладов участников или третьих лиц, принимаемых в состав учредителей.

Увеличение размеров уставного капитала может производиться за счет средств добавочного капитала или за счет чистой прибыли:

- Д-т 83 К-т 80 — за счет добавочного капитала;
- Д-т 84 К-т 80 — за счет нераспределенной прибыли;
- Д-т 75/1 К-т 80 — за счет взносов учредителей.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал, не должна превышать разницы между стоимостью чистых активов и суммой уставного и резервного капитала, т. е.

$$Ач > УК + РК,$$

где Ач — стоимость чистых активов; УК — уставный капитал; РК — резервный капитал.

Показатель стоимости чистых активов введен первой частью Гражданского кодекса РФ для оценки степени ликвидности организаций отдельных организационно-правовых форм. Чистые активы — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету суммы ее обязательств, принимаемых к расчету. Активы, участвующие в расчете, — это денежное и неденежное имущество организации по балансовой стоимости. Суммы обязательств включают кредиты, заемные средства, резервы предстоящих расходов, целевые финансирования и поступления, арендные обязательства.

В течение своей деятельности организация может, а в отдельных случаях обязана произвести операции по уменьшению размера уставного капитала. Уменьшение уставного капитала должно производиться в обязательном порядке в следующих случаях:

- 1) неполная оплата участниками своих взносов в уставный капитал в течение года после регистрации;
- 2) превышение размера уставного капитала над величиной чистых активов по итогам работы во втором и последующих финансовых годах после регистрации.

Д-т 80 К-т 75 — отражено уменьшение уставного капитала, если он не оплачен учредителями или при выходе из состава учредителей.

Д-т 80 К-т 84 — отражено уменьшение уставного капитала с целью приведения его в соответствие с размером чистых активов.

Пример

Учредительным договором ООО «Квант» предусмотрено формирование уставного капитала в сумме 60 000 руб.

Учредители ООО «Квант» — два юридических лица — вносят в уставный капитал по 30 000 руб. каждый. Первый учредитель внес основные средства на сумму 30 000 руб. Второй учредитель перечислил 30 000 руб. на расчетный счет ООО.

В учете организации будут сделаны записи:

Д-т 75/1 («Расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал»)

К-т 80/2 (подписной капитал) — 60 000 руб. — отражен уставный капитал, предложенный к государственной регистрации;

Д-т 08 К-т 75/1 — 30 000 — отражена стоимость основных средств, внесенных учредителем;

Д-т 51 К-т 75/1 — 30 000 — отражены денежные средства, внесенные учредителем;

Д-т 80/2 К-т 80/1 — 60 000 — отражена сумма оплаченного уставного капитала.

13.2. Учет резервного капитала

Учет резервного капитала ведется на счете 82 — «Резервный капитал» (пассивный, фондовый, сальдовый, балансовый).

Создание резервного капитала является обязательным для акционерных обществ. Федеральным законом (в ред. от 7 августа 2001 г.) «Об акционерных обществах» установлено требование образования резервного капитала, размер которого должен составлять не менее 5% от уставного капитала. При этом процент обязательных ежегодных отчислений в резервный капитал должен быть не менее 5% от чистой прибыли.

Резервный капитал АО предназначен для покрытия убытков или погашения облигаций и выкупа акций в случае отсутствия иных средств.

Д-т 84 К-т 82 — направлена нераспределенная прибыль на формирование резервного капитала.

Резервный капитал может быть использован для начисления дивидендов по привилегированным акциям при недостаточных средствах чистой прибыли.

Д-т 82 К-т 84 — средства резервного капитала направлены на погашение убытка;

Д-т 82 К-т 66 — резервный капитал направлен на погашение краткосрочных облигаций ОАО;

Д-т 82 К-т 67 — резервный капитал направлен на погашение долгосрочных облигаций ОАО.

Для предприятий с иностранными инвестициями размер резервного капитала составляет не менее 25% его уставного капитала.

Общества с ограниченной ответственностью, кооперативы и другие коммерческие организации могут создавать резервный капитал, если это предусмотрено уставом.

Синтетический учет резервного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

Пример

По итогам 2007 г. АО получило прибыль в размере 60 000 руб. (кредитовое сальдо счета 99). Размер обязательных ежегодных отчислений на формирование резервного капитала — 4500.

В учете АО будут сделаны проводки:

31 декабря 2007 г.

Д-т 99 К-т 84/1 — 60 000 руб. — списана нераспределенная прибыль отчетного года.

1 января 2008 г.

Д-т 84/1 — нераспределенная прибыль отчетного года

К-т 84/2 — нераспределенная прибыль прошлого года;

Д-т 84/2 К-т 82 — 4500 руб. — направлена часть прибыли прошлого года на формирование резервного капитала.

13.3. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал — это источник увеличения стоимости имущества организации.

Для учета добавочного капитала используется пассивный балансовый счет 83 «Добавочный капитал».

Формирование и увеличение добавочного капитала отражается по кредиту счета 83 и может производиться путем:

— увеличения стоимости основных средств в результате переоценки;

— эмиссионного дохода;

— направления в него части чистой прибыли;

— образования курсовой разницы при взносе в уставный капитал иностранной валюты.

Организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств. Сумма дооценки основных средств в результате переоценки относится на добавочный капитал:

Д-т 01 К-т 83.

Эмиссионный доход образуется у организаций при продаже акций ОАО по рыночной цене выше номинала: Д-т 75 К-т 83.

В качестве взноса в уставный капитал может быть внесена иностранная валюта. При этом в современных условиях возникает, как правило, положительная курсовая разница, т. е. разность между официальными курсами иностранной валюты Центрального банка РФ на дату ее фактического внесения в уставный капитал и на дату государственной регистрации организации. Курсовая разница учитывается в составе добавочного капитала.

К добавочному капиталу присоединяются ассигнования, получаемые из бюджета любого уровня, которые израсходованы организацией на финансирование долгосрочных инвестиций:

Д-т 86 «Целевое финансирование»;

Д-т 83 «Добавочный капитал».

Записи по дебету счета 83 могут быть сделаны в следующих случаях:

— погашение сумм снижения стоимости основных средств в результате переоценки (уценки):

Д-т 83 К-т 01;

— направление средства на увеличение уставного капитала:

Д-т 83 К-75, Д-т 83 К-т 80;

— погашение убытка:

Д-т 83 К-т 84;

— распределение сумм между учредителями организации:

Д-т 83 К-т 75.

При выбытии основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации:

Д-т 83 К-т 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Аналитический учет по счету 83 организуется отдельно по каждому виду средств, за счет которых был сформирован добавочный капитал.

Синтетический учет добавочного капитала ведется в журнале-ордере № 12.

13.4. Нераспределенная прибыль

Прибыль, которую бухгалтер выявил, проведя реформацию баланса, отражают на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Счет 84 — активно-пассивный, сальдовый, балансовый. Распределять прибыль, полученную за отчетный год, организация должна в следующем году. Решение о том, на что направить эти средства, принимают учредители организации на общем собрании. При этом они должны соблюдать условия, прописанные в учредительных документах и в учетной политике, а также требования законодательства.

На счет 84 списывается сумма чистой прибыли (убытка) заключительными записями декабря со счета 99 «Прибыли и убытки»:

Д-т 99 К-т 84 — списана нераспределенная прибыль;

Д-т 84 К-т 99 — отражен непокрытый убыток отчетного года.

В балансе счет 84 показывается в пассиве. Сумма непокрытого убытка в балансе показывается в скобках и при подсчете валюты баланса вычитается.

В начале года, следующего за отчетным, собственники (учредители) организации (например, общее собрание акционеров в АО или собрание участников в ООО) принимают решение о распределении чистой прибыли.

Чистая прибыль может быть использована на:

— выплату дивидендов акционерам (участникам) организации: Д-т 84 К-т 75 (70);

— создание и пополнение резервного капитала: Д-т 84 К-т 82;

— погашение убытков прошлых лет.

Собрание акционеров (участников) организации может принять решение вообще не распределять полученную прибыль (или оставить нераспределенной ее часть).

Пример 1

По итогам 2004 г. чистая прибыль ЗАО «Гранит» составила 100 000 руб. В аналитическом учете к счету 84 бухгалтер предусмотрел субсчета:

84-1 «Прибыль, подлежащая распределению»;

84-2 «Нераспределенная прибыль».

31 декабря 2004 г. при реформации баланса бухгалтер «Гранита» сделал запись:

Д-т 99 К-т 84-1 — 100 000 руб. — отражена чистая прибыль.

В феврале 2005 г. на общем собрании акционеров было решено использовать чистую прибыль следующим образом: 5% направить на пополнение резервного капитала; 40% направить на выплату дивидендов акционерам.

На основании этого решения бухгалтер отразит использование прибыли:

Д-т 84-1 К-т 82 — 5000 руб. (100 000 x 5%) — направлены средства на пополнение резервного капитала;

Д-т 84-1 К-т 75 — 40000 руб. (100 000 x 40%) — направлены средства на выплату дивидендов;

Д-т 84-1 К-т 84-2 — 55 000 руб. (100000-5000-40000) — отражена сумма нераспределенной прибыли.

Аналитический учет по счету 84 можно вести по направлениям использования прибыли, например можно открыть к счету 84 субсчет 3 «Нераспределенная прибыль использованная».

Пример 2

Используем данные предыдущего примера. После распределения прибыли в феврале 2005 г. кредитовое сальдо по субсчету 84-2 составило 55 000 руб.

В марте 2005 г. на собрании акционеров было решено направить средства нераспределенной прибыли на развитие производства. «Гранит» приобрел оборудование стоимостью 35 400 руб. (в том числе НДС — 5400 руб.).

При вводе оборудования в эксплуатацию бухгалтер сделал проводки:

Д-т 01 К-т 08 — 30 000 руб. — оборудование введено в эксплуатацию;

Д-т 68 К-т 19 — 5400 руб. — произведен налоговый вычет по НДС;

Д-т 84-2 К-т 84-3 — 30 000 руб. — отражено использование чистой прибыли.

Если по итогам года получены убытки, они могут быть покрыты за счет резервного капитала, средств добавочного капитала, целевых взносов учредителей или за счет (средств) уменьшения уставного капитала.

Убытки могут возникать в результате:

1) убытков финансово-хозяйственной деятельности и внереализационных операций;

2) возникновения расходов за счет прибыли, суммы которых превысили суммы прибыли.

Источниками покрытия убытков могут служить:

— средства резервного капитала: Д-т 82 К-т 84;

— свободные средства, внесенные учредителями: Д-т 75 К-т 84;

— добавочный капитал (за исключением средств прироста стоимости имущества по переоценке): Д-т 83 К-т 84.

Если имеющихся источников недостаточно для погашения непокрытого убытка отчетного года, принимается решение об оставлении на балансе непокрытого убытка с возможностью его списания в будущих периодах.

У организаций, получивших в предшествующем году убыток от реализации, освобождается от уплаты налога на прибыль часть прибыли, которая направлена на покрытие этого убытка, в течение последующих пяти лет. Такая льгота применяется только для покрытия убытков от реализации продукции, работ и услуг.

13.5. Учет расчетов с учредителями

Учет расчетов с учредителями ведется на счете 75 «Расчеты с учредителями», который имеет два субсчета:

75/1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» (активный);

75/2 «Расчеты по выплате доходов» (пассивный).

Счет 75/1 имеет дебетовое сальдо, которое означает сумму задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал.

Оборот по дебету — отражает образование задолженности-Д-т 75/1 К-т 80;

Оборот по кредиту — погашение задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал: Д-т 51, 08, 10 К-т 75/1.

Пример

Зарегистрирован уставный капитал акционерного общества на сумму 60 000 руб., в него входят 40 акций по номинальной стоимости 150 руб., привилегированные акции, 360 обыкновенных акций. В момент регистрации уставного капитала:

Д-т 75/1 К-т 80/1 — 60 000 руб.

В оплату акций акционерами внесены:

1) основные средства — 20 000 руб. Д-т 08 К-т 75/1;

2) деньги на расчетный счет — 30 000 руб. Д-т 51 К-т 75/1;

3) исключительное право на товарный знак — 2000 руб. Д-т 04 К-т 75/1;

4) материалы — 8000 руб. Д-т 10 К-т 75/1.

Синтетический учет ведут в журнале-ордере № 12.

Для учета расчетов с учредителями по доходам используется счет 75/2 (пассивный, сальдовый, балансовый).

Кредитовое сальдо означает задолженность акционерам по доходам Д-т 84 К-т 75/2 — начислены дивиденды акционерам. Если акционер является работником АО, то начисление дивидендов отражается проводкой Д-т 84 К-т 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Оборот по дебету отражает суммы выплаченных дивидендов:

— Д-т 75/2 К-т 50, 51, 52;

— Д-т 75/2 К-т 68 — суммы удержанного налога на доходы физических лиц.

Выплата дивидендов осуществляется расходным кассовым ордером или платежным поручением.

Дивиденды могут выплачиваться в виде акций, товаров, продукции, если это предусмотрено уставом. Доходы выплачивают только по выкупленным акциям. Каждому акционеру начисляют доходы в зависимости от количества акций, которые он приобрел.

Доходы могут начислять ежеквартально или 1 раз в год.

В первую очередь выплачиваются доходы по привилегированным акциям. Если нераспределенной прибыли не хватает, используют средства резервного капитала. Синтетический учет по счету 75 ведут в журнале-ордере № 8.

Вопросы для самоконтроля

1. Как формируется уставный капитал?
2. В каких случаях уставный капитал может быть уменьшен?
3. Для каких целей создается резервный капитал?
4. Как используется резервный капитал?
5. Какие операции отражаются по дебету и кредиту счета «Добавочный капитал»?
6. Порядок образования и использования суммы нераспределенной прибыли.
7. За счет каких источников могут быть покрыты убытки предприятия?
8. На каком счете ведется учет расчетов с учредителями?
9. В каком виде могут выплачиваться дивиденды?

Тест

1. Бухгалтерская запись Д-т 84 К-т 80 означает:
 - а) увеличение уставного капитала;
 - б) уменьшение уставного капитала;
 - в) увеличение уставного капитала за счет безвозмездно полученного имущества.
2. Какая бухгалтерская запись означает начисление дивидендов акционерам:
 - а) Д-т 75-2 К-т 84;
 - б) Д-т 84 К-т 75-2;
 - в) Д-т 84 К-т 82.
3. Уставный капитал подлежит обязательному уменьшению:
 - а) по желанию руководителя;
 - б) если стоимость чистых активов окажется меньше зарегистрированного размера уставного капитала;
 - в) в результате потерь от стихийных бедствий.
4. Для каких организаций наличие резервного капитала является обязательным:
 - а) общества с ограниченной ответственностью;
 - б) простого товарищества;
 - в) акционерного общества.
5. В учете формирование резервного капитала отражают проводкой:
 - а) Д-т 82 К-т 84;
 - б) Д-т 99 К-т 82;
 - в) Д-т 84 К-т 82.

6. Увеличение уставного капитала за счет добавочного капитала отражают проводкой:

- а) Д-т 82 К-т 80;
- б) Д-т 83-1 К-т 80;
- в) Д-т 80 К-т 83-1.

Ответы на тест

- 1) а; 2) б; 3) б; 4) в; 5) в; 6) б.

Глава 14

УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

14.1. Учет кредитов банка

Кредиты банка, обеспечивая хозяйственную деятельность предприятий, содействуют их развитию, увеличению объемов производства продукции, работ, услуг.

Для учета расчетов с банком по полученным кредитам предусмотрены пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Краткосрочные кредиты ограничены годом и выдаются на закупку сырья и других материальных ценностей (Д-т сч. 50, 51, К-т сч. 66). Краткосрочные кредиты служат, как правило, источником формирования оборотных средств предприятия.

Долгосрочные (свыше одного года) кредиты выдаются главным образом на приобретение основных средств и осуществление долгосрочных инвестиций (расширение, реконструкция, новое строительство) с погашением кредита в течение срока, предусмотренного кредитным договором (Д-т сч. 51, 52, К-т сч. 67).

Для предприятия большое значение имеет целевое назначение кредита и размер уплачиваемых процентов. От этого зависит, куда они будут списаны — как капитальные вложения (Д-т сч. 08) или на финансовые результаты (Д-т сч. 91, К-т сч. 66).

Так как банк, предоставляя кредит, подвергает себя определенному риску, то обычно в кредитном договоре предусматриваются достаточно жесткие меры банковского контроля за финансовым положением клиента и обеспеченностью кредита. По требованию банка предприятие обязано представить бухгалтерский баланс и различные справки об имущественном состоянии.

В соответствии с ПБУ 10/99 проценты за пользование кредитами и займами должны быть учтены в составе прочих расходов, т. е. списаны на финансовые результаты в дебет счета 91, а для целей налогообложения учтены согласно требованиям законодательства по налогу на прибыль.

Таблица 1

**Корреспонденция счетов расчетных операций с банком
по краткосрочным (счет 66) и долгосрочным кредитам (счет 67)**

Содержание операций	Корреспондирующий счет (субсчет)
По дебету счетов 66, 67 с кредита счетов Погашена ссуда банка с расчетного счета Направлен на погашение задолженности по кредиту (краткосрочный, долгосрочный) неиспользованный остаток аккредитива (субсчет 55/1) и чековой книжки (субсчет 55/2)	51,52 55
По кредиту счетов 66, 67 с дебета счетов Зачислены наличные на счет полученного в банке кредита	50
Кредит банка (краткосрочный, долгосрочный) зачислен на расчетный счет	51
Кредит, полученный в банке в валюте, зачислен на текущий валютный счет	52/2
За счет кредита банка (краткосрочный, долгосрочный): открыты аккредитив (субсчет 55/1), чековая книжка (субсчет 55/2)	55
оплачены счета поставщиков и подрядчиков	60
произведен авансовый платеж	60
Начислены проценты банку за пользование кредитом	91

Расходы по оплате процентов по кредитам и займам на приобретение внеоборотных активов списываются на счет 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогично учитываются проценты по заемным средствам на приобретение материально-производственных запасов (МПЗ). Статьей 265 НК РФ предусмотрено уменьшение налогооблагаемой прибыли на расходы в виде процентов по долговым обязательствам любого вида. Проценты по долговым обязательствам подлежат включению в состав внереализационных расходов, в том числе процентов по просроченным кредитам.

К долговым обязательствам относятся кредиты, в том числе товарные и коммерческие, займы и иные заимствования.

В целях налогообложения расходы на оплату процентов включаются в затраты в следующих размерах:

- исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в 1,1 раза, если долговые обязательства выданы в рублях;
- исходя из 15% годовых, если долговые обязательства выданы в иностранной валюте.

Иногда предприятию срочно требуются деньги всего на несколько дней. Для решения этой проблемы предназначен овердрафтный кредит. Суть такого кредита заключается в следующем: допустим, предприятию нужно быстро что-либо оплатить, а денег на расчетном счете нет или их недостаточно. Банк автоматически выделяет компании краткосрочный кредит и проводит платеж, затем по мере поступления денег на счет банк списывает с него сумму кредита и процента.

Пример

В январе 2007 г. ООО «Дон» заключило с банком договор овердрафтного кредитования.

Установленный лимит кредитования — 1 000 000 руб. Согласно выписке банка на 1 февраля на расчетном счете ООО «Дон» было 400 000 руб. В феврале 2007 г. ООО «Дон» совершило следующие операции:

2 февраля — оплатило счет поставщиков материалов на сумму 600 000 руб.;

5 февраля — оплатило счет за аренду помещения на сумму 100 000 руб.;

10 февраля — получило выручку от продажи продукции на сумму 500 000 руб.

Таким образом, 2 февраля банк предоставил овердрафтный кредит в сумме 200 000 руб. (600 000 - 400 000), а 5 февраля — еще 100 000 руб.

10 февраля ООО «Дон» погасило задолженность перед банком за счет выручки от продажи.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки:

2 февраля 2007 г.:

Д-т 51 К-т 60 — 200 000 руб. — зачислена сумма овердрафтного кредита;

Д-т 60 К-т 51 — 600 000 руб. — оплачен счет поставщика материалов;

5 февраля 2007 г.:

Д-т 51 К-т 66 — 100 000 руб. — зачислена сумма овердрафтного кредита;

Д-т 76 К-т 51 — 100 000 руб. — оплачен счет за аренду помещения.

10 февраля 2007 г.:

Д-т 51 К-т 90 — 500 000 руб. — зачислена выручка от продажи продукции;

Д-т 66 К-т 51 — 300 000 руб. — погашение задолженности перед банком по овердрафтному кредиту.

Проценты банк удерживает одновременно вместе с последней суммой, списываемой в погашение кредита:

Д-т 91 К-т 66 — начислены проценты по кредиту;
Д-т 66 К-т 51 — перечислены проценты по кредиту.

Таблица 2

Основные различия между договорами кредита и займа

Кредиты	Займы
Выдают	
Банки и банковские организации. Обязательное условие — наличие лицензии (ст. 819 ГК РФ)	Любые физические лица или юридические лица (не банки), лицензия не требуется (ст. 808 ГК РФ)
Форма сделки	
Только письменная (ст. 820 ГК РФ)	Письменная, если договор между юридическими лицами (ст. 808 ГК РФ). Если договор между физическим лицом, то возможна устная форма сделки
Предмет договора	
Только денежные средства (ст. 819 ГК РФ)	Деньги и другие вещи, определенные родовыми признаками (ст. 807 ГК РФ)
Платность	
Обязательно предусматриваются проценты (ст. 819 ГК РФ)	Могут быть беспроцентными (ст. 809 ГК РФ)
Учет	
На счетах: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»	66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»
Списание процентов	
На финансовые результаты	

Аналитический учет по счетам 66 и 67 строится по каждому банку или другому займодавцу и каждому полученному организацией кредиту (или займу).

Счета 66 и 67 применяются для обобщения информации о займах, привлекаемых организацией путем выпуска и размещения облигаций. Если облигация размещается по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются следующие записи:

- Д-т 51, 50 К-т 66, 67 — на номинальную стоимость облигаций;
- Д-т 51, 50 К-т 98 — на сумму превышения цены размещения облигаций над их номинальной стоимостью.

Сумма, отнесенная на счет 98 «Доходы будущих периодов», списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то привлеченные средства отражаются в учете в фактически полученной сумме по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 66 или 67. Разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций: Д-т 91 К-т 66, 67.

Синтетический и аналитический учеты кредитов и займов ведут в журнале-ордере № 4.

14.2. Учет займов

В случае необходимости организация может взять деньги займы не только в банке, но и у другого предприятия. Во многих случаях это бывает выгодно, поскольку предприятия, как правило, дают займы деньги по более низким процентам, чем банки.

Согласно п. 1 ст. 807 Гражданского кодекса РФ по договору займа предприятие (займодавец) передает в собственность другого предприятия (заемщика) деньги или иное имущество. При этом заемщик обязуется через определенное время вернуть займодавцу взятое у него имущество. Договор займа считается заключенным только с момента передачи имущества заемщику.

Если займы предоставляются под проценты, размер процентов определяется заранее и фиксируется в договоре займа. Проценты по договору займа могут выплачиваться в любом согласованном сторонами порядке. Если таковой заранее не оговорен, проценты выплачиваются ежемесячно. Начисленные по договору займа проценты являются операционными доходами. С таких процентов не надо платить НДС (п. 3 ст. 149 НК РФ).

В целях налогообложения прибыли проценты следует учитывать в зависимости от метода определения доходов и расходов.

Если предприятие использует кассовый метод определения доходов и расходов, то их нужно отразить в налоговом учете только после их получения (ст. 273 НК РФ).

Если предприятие определяет налогооблагаемую базу по методу начисления, то проценты отражаются в налоговом учете в том периоде, когда их нужно начислять по договору (п. 4 ст. 271 НК РФ).

Пример

В начале марта ООО «Дон» предоставило ОАО «Север» 40 000 руб. займы на два месяца. Согласно договору проценты начисляются в конце каждого месяца исходя из ставки 20% в год. Выплачиваются

проценты в конце срока действия договора. ООО «Дон» определяет доходы и расходы в целях налогообложения прибыли методом начисления.

В учете ООО «Дон» будут сделаны проводки:

Д-т 58 К-т 51 — 40 000 руб. — предоставлен заем;

Д-т 76 К-т 91 — 679 руб. (40 000 x 20% : 365 x 31 день) — начислены за март, эту сумму нужно включить в марте в состав прочих доходов.

В апреле:

Д-т 76 К-т 91 — 658 руб. (40 000 x 20% : 365 x 30 дней) — начислены проценты за апрель и включены в прочие доходы в апреле.

Когда поступят от ОАО «Север» основная сумма долга и проценты, бухгалтер сделает проводки:

Д-т 51 К-т 58 — 40 000 руб. — возвращена сумма займа;

Д-т 51 К-т 76 — 1337 руб. (679 + 658) — получены проценты.

Для учета выданных займов предназначается счет 58 «Финансовые вложения».

Если заем предоставлен в *денежном* выражении, в учете у *заимодавца* будут сделаны в следующие записи:

1) Д-т 58 К-т 51 (52) — выдан денежный заем;

2) Д-т 76 К-т 91 — начислены проценты по займу;

3) Д-т 51 К-т 76 — получены проценты;

4) Д-т 51 (52) К-т 58 — возвращен денежный заем.

Если заем выдан *неденежными* средствами, в виде имущества, в учете у *заимодавца* будут сделаны записи:

Выдача займа:

Д-т 58 К-т 91 — отражена передача имущества;

Д-т 91 К-т 68 — начислен НДС;

Д-т 91 К-т 10,41 — списана стоимость имущества;

Д-т 19 К-т 58 — учтен НДС со стоимости имущества;

Д-т 68 К-т 19 — НДС принят к зачету.

При возврате имущества у заемщика могут быть выявлены прибыль или убытки в том случае, если цена имущества, приобретенного для возврата займа, окажется дороже или дешевле цены, по которой было оприходовано имущество, ранее полученное по займу.

14.3. Учет целевого финансирования и поступлений

К средствам целевого финансирования относят средства, получаемые организациями на строго определенные цели и проведение мероприятий целевого назначения. Финансирование целевых мероприятий может осуществляться за счет поступлений от других организаций и лиц, ассигнований из бюджета и иных источников. Средства целевого финансирования расходуются в строгом соответ-

ствии с утвержденными сметами и назначениями. Использование средств не по назначению запрещается. Организации могут получать целевое финансирование на научно-исследовательские работы, субсидии из бюджета на капитальное строительство и другие цели. Для организации бухгалтерского учета и осуществления контроля за этими средствами предназначен синтетический счет 86 «Целевое финансирование», пассивный, балансовый, фондовый. Кредитовое сальдо отражает сумму неиспользованных средств. Оборот по дебету — использование средств. Оборот по кредиту — поступление финансирования и другие целевые поступления.

Коммерческим организациям средства целевого финансирования могут быть предоставлены:

— на безвозвратной основе;

— в виде инвестиционных средств;

— в качестве долевого участия в строительстве с передачей объекта основных средств инвестору.

Средства целевого финансирования, полученные на безвозмездной основе, рассматриваются как безвозмездно полученные по договору дарения и отражаются:

Д-т 51 К-т 86 — на сумму полученных средств;

Д-т 86 К-т 98 — признание полученных средств в качестве доходов будущих периодов.

После окончания строительства и ввода объекта в эксплуатацию по мере начисления амортизации доходы будущих периодов признаются как внереализационные доходы в сумме начисленной амортизации.

В бухгалтерском учете организации делаются записи:

Д-т 20 К-т 02 и одновременно Д-т 98 К-т 91.

При получении средств целевого финансирования в виде инвестиций при приобретении организации на аукционе по конкурсу их использование отражается:

Д-т 86 К-т 83 «Добавочный капитал».

Синтетический и аналитический учет по счету 86 ведут в журнале-ордере № 12.

Основанием для заполнения журнала являются справки бухгалтерии, выписки банка и другие документы.

Некоммерческой является организация, не имеющая в качестве основной своей цели деятельности получение прибыли. Источники формирования имущества для цели деятельности некоммерческих организаций можно разделить на две группы:

— целевые поступления в денежной и натуральной форме;

— доходы от предпринимательской деятельности.

Некоммерческие организации, созданные в форме благотворительного фонда, основаны на имущественных взносах учредителей.

Целевые поступления могут быть получены от физических и юридических лиц, в том числе иностранных. Поступление целевых денежных средств от участников, учредителей, спонсоров отражается проводкой: Д-т 50, 51, 52 К-т 86.

Поступление имущественных целевых взносов в натуральной форме: Д-т 07,10 К-т 86.

Аналитический учет поступлений целевого финансирования ведется отдельно по каждому виду поступлений. Для этого к счету 86 могут быть открыты аналитические счета.

При списании расходов за счет средств целевого финансирования делают проводки Д-т 86 К-т 20, 26.

14.4. Учет государственной помощи

Основным нормативным актом, определяющим порядок учета государственных субсидий, является ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи», утвержденное 16 октября 2000 г. приказом Минфина России № 92н.

Согласно п. 1 ПБУ 13/2000 государственная помощь — это увеличение экономической выгоды организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества). При этом экономической выгодой не является деятельность государства, которая влияет на общие хозяйственные условия: создание в развивающихся регионах инфраструктуры (строительство дорог, средств связи, инженерных коммуникаций и т. д.), установление ограничений на деятельность конкурентов, занимающих доминирующее положение на рынке, и т. п.

Субсидия — это бюджетные средства, предоставляемые организации на условиях долевого финансирования целевых расходов. *Субвенция* — это бюджетные средства, предоставляемые организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе (в дальнейшем субсидии и субвенции мы будем называть бюджетными средствами).

На практике государство оказывает организациям помощь не только в денежной, но и в натуральной форме: безвозмездно передает земельные участки, природные объекты, объекты инженерной инфраструктуры и т. д.

ПБУ 13/2000 устанавливает два способа принятия к учету бюджетных средств. Первый способ заключается в следующем: в бухгалтерском учете организации одновременно отражаются дебиторская задолженность по бюджетным средствам и возникновение целевого финансирования:

Д-т 76 К-т 86 — отражена задолженность по целевому бюджетному финансированию.

По мере фактического получения средств предприятия делают проводки:

Д-т 51 К-т 76 — поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д-т 08 К-т 76 — поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

Такой способ учета бюджетных средств можно применять только в том случае, если одновременно выполняются следующие условия:

- организация уверена, что сможет выполнить условия предоставления бюджетных средств (подтверждением могут быть заключенные организацией договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация);

- организация уверена, что получит бюджетные средства (подтверждением могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств и т. д.).

При втором способе бюджетные средства принимаются к учету по мере фактического поступления ресурсов. В бухгалтерском учете это отражается следующими проводками:

Д-т 51 К-т 86 — поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д-т 08 К-т 86 — поступили объекты имущества, предоставленные бюджетом.

Организация определяет стоимость объектов имущества, предоставленных бюджетом, исходя из цены, по которой в сравнительных обстоятельствах она определяет стоимость таких же или подобных активов.

Порядок списания бюджетных средств зависит от того, для каких целей эти средства были предоставлены: для финансирования капитальных расходов, текущих расходов или расходов, которые организация понесла в предыдущем отчетном периоде.

1. Бюджетные средства получены на финансирование капитальных расходов. В соответствии с п. 9 ПБУ 13/2000 организация, вводя объекты внеоборотных активов (основных средств, нематериальных активов) в эксплуатацию, списывает со счета целевого финансирования сумму бюджетных средств и учитывает их как доходы будущих периодов. Затем по мере начисления амортизации соответствующие суммы ежемесячно списываются со счета доходов будущих периодов на внереализационные доходы:

Д-т 76 К-т 86 — отражена задолженность по бюджетному финансированию;

Д-т 51 К-т 76 — поступило бюджетное финансирование;

Д-т 86 К-т 98 — учтены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов после оприходования объекта.

Если организация за счет бюджетных средств покупает внеоборотные активы, не подлежащие амортизации (объекты внешнего благоустройства, дорожного хозяйства, библиотечные фонды), то они в течение срока, в котором признаются расходы, связанные с выполнением условий предоставления бюджетных средств, списываются эти средства со счета доходов будущих периодов на прочие доходы.

2. Бюджетные средства получены на финансирование текущих расходов. В этом случае в момент принятия к учету материально-производственных запасов, начисления оплаты труда и т. п. бюджетные средства списываются со счета целевого финансирования и учитываются как доходы будущих периодов. Затем по мере отпуска МПЗ в производство начисления заработной платы и соответствующие суммы списываются со счета доходов будущих периодов на прочие доходы:

Д-т 51 К-т 86 — поступили денежные средства, предоставленные бюджетом;

Д-т 10 К-т 60 — оприходованы материалы;

Д-т 86 К-т 98 — учтены бюджетные средства в составе доходов будущих периодов;

Д-т 20 К-т 10 — списаны в производство материалы;

Д-т 98 К-т 91 — отнесена на внереализационные доходы часть средств бюджетного финансирования.

3. Бюджетные средства получены на финансирование расходов предыдущих отчетных периодов. Согласно п. 10 ПБУ 13/2000 бюджетные средства, полученные на финансирование расходов предыдущих отчетных периодов, сначала отражаются в составе задолженности по бюджетному финансированию. Затем по мере поступления эти средства списываются на прочие доходы:

Д-т счета 51 К-т счета 76 — поступило бюджетное финансирование;

Д-т счета 76 К-т счета 91 — отнесены на прочие доходы бюджетные средства.

Согласно ст. 78 Бюджетного кодекса РФ организация должна вернуть бюджетные средства, если она использовала их не по назначению или не использовала в срок. Порядок отражения в учете операций по возврату бюджетных средств зависит от того, когда были получены эти средства — в текущем отчетном периоде или в предыдущие годы.

Организации, которые возвращают бюджетные средства, полученные в текущем году, делают исправительные (сторнировочные) проводки. Это установлено п. 13 ПБУ 13/2000.

В бухгалтерском учете организации это отражается следующим образом:

Д-т 86 К-т 98 — восстановлены полученные бюджетные средства, ранее отнесенные в состав доходов будущих периодов;

Д-т 98 К-т 91 — восстановлена часть средств бюджетного финансирования, отнесенная на прочие доходы;

Д-т 86 К-т 51 — возвращены бюджетные средства.

В соответствии с ПБУ 13/2000 организации должны раскрывать в бухгалтерской отчетности информацию о государственной помощи, предоставленной в форме субвенций, субсидий, бюджетных кредитов (за исключением налоговых кредитов, отсрочек и рассрочек по уплате налогов).

14.5. Учет доходов будущих периодов

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 81) доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, называются доходами будущих периодов.

Доходы будущих периодов учитываются на счете 98 «Доходы будущих периодов» — пассивный, балансовый счет. По кредиту счета учитываются все виды доходов, относящихся к будущим периодам, а по дебету — их списание.

К счету могут открываться четыре субсчета:

- 1) «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;
- 2) «Безвозмездные поступления»;
- 3) «Предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленные за прошлые годы»;
- 4) «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей».

На субсчете 98-1 могут учитываться такие доходы: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, абонентская плата за пользование средствами связи и др.

При отражении сумм доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, делаются записи:

Д-т 50, 51, 52, 55 К-т 98-1 — на сумму поступивших доходов, относящихся к будущим отчетным периодам;

Д-т 58 «Финансовые вложения» К-т 98-1 — на сумму начисленных платежей в счет доходов будущих периодов.

По мере наступления отчетного периода суммы, учтенные по кредиту счета 98-1, перечисляются на соответствующие счета.

Д-т 98-1 К-т 90 «Продажи» — на сумму доходов будущих периодов (например, полученная вперед оплата коммунальных услуг и т. п.), включенных в выручку от продажи отчетного периода, к которому они относятся.

Д-т 98-1 К-т 91 «Прочие доходы и расходы» — на сумму доходов будущих периодов (например, арендная плата), включенных в состав прочих доходов.

Пример 1

В отчетном периоде ООО «Север» получило квартальную арендную плату за аренду помещения в сумме 7080 руб., относящуюся к будущему периоду, в том числе НДС — 1080 руб.

В учете будут сделаны записи:

Д-т 76 К-т 98-1 — 7080 руб. — на сумму начисленной арендной платы за будущие периоды;

Д-т 51 К-т 76 — 7080 руб. — на сумму поступившей на расчетный счет арендной платы за квартал;

Д-т 98/1 К-т 68 — 1080 руб. — на сумму начисленного НДС.

Сумма платежа без НДС подлежит списанию на прочие доходы.

Д-т 98-1 К-т 91 — 2000 (6000 : 3) руб. — на сумму квартальной платы за один месяц квартала.

Стоимость активов, полученных организацией безвозмездно, учитывается на субсчете 98-2. Порядок учета таких операций изложен в соответствующих темах.

Движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, отражается на субсчете 98-3.

Пример 2

По решению суда присуждена к взысканию с виновного лица сумма недостачи в размере 2500 руб., выявленная в отчетном периоде за прошлые годы. Недостача должна быть возмещена в кассу в полном размере.

В учете будут сделаны следующие записи:

Д-т 94 К-т 98-3 — 2500 руб. — на сумму присужденной по решению суда задолженности по недостаче;

Д-т 73-2 К-т 94 — 2500 руб. — на сумму недостачи;

Д-т 50 К-т 73-2 — 2500 руб. — на сумму недостачи, внесенной в кассу;

Д-т 98-3 К-т 91 — 2500 руб. — на сумму поступившей задолженности (после оплаты).

На субсчете 98-4 учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и стоимостью, числящейся в бухгалтерском учете организации.

Выявленная сумма разницы отражается в бухгалтерском учете записью:

Д-т 73-2 К-т 98-4.

Пример 3

В организации обнаружена недостача материалов, испорченных по вине материально ответственного лица. Фактическая себестоимость материалов — 20 000 руб., рыночная стоимость — 25 000 руб. При приобретении материалов уплачен НДС — 4000 руб. По приказу руководителя недостача должна быть возмещена в размере рыночной стоимости материалов.

В учете будут сделаны записи:

Д-т 94 К-т 10 — 20000 руб. — на сумму фактической себестоимости;

Д-т 73-2 К-т 94 — 20 000 руб. — сумма недостачи отнесена на материально ответственное лицо по фактической себестоимости;

Д-т 73-2 К-т 68 — 4000 руб. — на сумму НДС, отнесенную на виновное лицо;

Д-т 73 К-т 98-4 — 5000 руб. — на сумму разницы между рыночной и фактической себестоимостью материалов;

Д-т 70 К-т 73-2 — 29 000 руб. — на сумму недостачи, удержанную из заработной платы виновного лица;

Д-т 98-4 К-т 91 — 5000 руб. — сумма разницы между рыночной и фактической стоимостью материалов отнесена на прочие доходы.

Аналитический учет по счету 98 организуется в разрезе каждого открытого субсчета.

Вопросы для самоконтроля

1. На каких счетах учитываются кредиты банка и займы?
2. Как отражаются в учете проценты по кредитам?
3. На какие цели могут поступать средства целевого финансирования?
4. Что показывает остаток по счету 86?
5. Какие журналы-ордера применяют для учета по счетам 66,67 и 86?
6. На каком счете учитывается стоимость безвозмездно полученного имущества?

Тест

1. Какие кредиты и займы являются долгосрочными:
 - а) выданные на срок до 6 месяцев;
 - б) выданные на срок до 12 месяцев;
 - в) выданные на срок более года.
2. Зачисление краткосрочного кредита банка отражается проводкой:
 - а) Д-т 51 К-т 67;
 - б) Д-т 66 К-т 51;
 - в) Д-т 51 К-т 66.
3. Кредит банка погашен за счет остатка аккредитива:
 - а) Д-т 66 К-т 55-2;
 - б) Д-т 66 К-т 51;
 - в) Д-т 66 К-т 55-1.
4. Начисление процентов за пользование кредитом банка:
 - а) Д-т 26 К-т 91;
 - б) Д-т 91 К-т 66;
 - в) Д-т 99 К-т 66.
5. Расходы по оплате процентов по кредитам включаются в первоначальную стоимость при приобретении основных средств:
 - а) да;
 - б) нет;
 - в) зависит от ввода основных средств в эксплуатацию.
6. К целевому финансированию относят средства, получаемые:
 - а) с расчетного счета на выдачу зарплаты;
 - б) на строго определенные цели — субсидии из бюджета;
 - в) от учреждений.
7. Остаток на счете 86 показывает:
 - а) сумму задолженности перед бюджетом;
 - б) задолженность банку;
 - в) неиспользованные суммы субсидий.
8. Расходы по обслуживанию кредитов признаются:
 - а) общехозяйственными расходами;
 - б) расходами по обычным видам деятельности;
 - в) прочими расходами.
9. Получение государственной помощи из бюджета отражается по кредиту счета:
 - а) 55 «Специальные счета в банках»;
 - б) 86 «Целевое финансирование»;
 - в) 98 «Доходы будущих периодов».
10. В каком учетном регистре отражается информация о задолженности банку по кредитам:

- а) в выписке банка;
- б) журнале-ордере № 2;
- в) журнале-ордере № 4.

Ответы на тест

- 1) в; 2) в; 3) в; 4) б; 5) б; 6) б; 7) в; 8) в; 9) б; 10) в.

Глава 15

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И ЦЕННЫХ БУМАГ

15.1. Виды ценных бумаг

Ценная бумага — это документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении (ст. 142 ГК РФ).

Под обращением ценных бумаг понимаются их купля-продажа и другие действия, приводящие к смене владельца ценных бумаг.

Ценные бумаги имеют право выпускать любые организации, акционерные общества (АО) и кредитные учреждения.

В соответствии со ст. 143 ГК РФ к ценным бумагам относятся: государственная облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Акция — ценная бумага, подтверждающая внесение средств ее владельцем в уставный капитал АО, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и на участие в управлении этим обществом.

Акция не имеет срока действия и существует, пока функционирует АО. Акции бывают именными и на предъявителя; обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника, фиксируются в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям на предъявителя в книге записывают только общее их количество, они не содержат имени собственника.

Обыкновенные акции дают право на участие в управлении АО, на получение дивидендов в размерах, определяемых собранием акционеров по окончании отчетного периода.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимущественное право на получение дивидендов в форме твердого фиксированного процента, но не дают ему права голоса в АО.

Облигация — ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить его держателю номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Обладатель облигации является кредитором АО или предприятия, выпустившего облигации.

Облигации могут выпускаться именными и на предъявителя, процентными и беспроцентными, свободно обращающимися или с ограниченным кругом обращения.

АО выпускает облигации только после полной оплаты всех выпущенных акций на сумму не более 25% уставного капитала.

Проценты по облигациям выплачиваются либо периодически в течение срока, на который они выпущены, либо единовременно по истечении срока облигации.

Сберегательные сертификаты — письменные свидетельства кредитных учреждений о депонировании денежных средств; удостоверяют право владельца на получение по истечении срока суммы депозита и процентов по нему. Сберегательные сертификаты могут выдаваться как государственными, так и коммерческими банками.

Проценты по сертификатам выплачиваются только по истечении срока депозита.

Различают сберегательные сертификаты двух видов: именные и на предъявителя. Именные сертификаты купле-продаже не подлежат, а на предъявителя — подлежат обращению.

Вексель — ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя уплатить, по наступлении срока, определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя).

Вексель является не только удобной формой расчета, но и видом коммерческого кредита, так как оплата по векселю происходит не сразу, а через определенное время, в течение которого сумма по векселю находится в распоряжении векселедателя.

Вексель является денежным долговым односторонним обязательством, в котором только векселедатель обязуется уплатить указанную в нем сумму.

Ценные бумаги являются средством финансирования, кредитования, перераспределения финансовых ресурсов, вложения денежных накоплений.

По характеру объекта, осуществляющего выпуск ценных бумаг, они бывают следующих видов:

- государственные;
- негосударственные;
- ценные бумаги иностранных эмитентов.

В зависимости от характера операций и сделок, скрывающихся за выпуском ценных бумаг, а также целей их выпуска они подразделяются на:

— фондовые, или денежные. К ним относят акции и облигации и производные от них ценные бумаги, имеющие хождение на фондовых биржах;

— коммерческие (капитальные), обслуживающие процесс товарооборота и определенные имущественные сделки (векселя, чеки, закладные и др.).

Капитальные ценные бумаги выпускаются с целью образования или увеличения капитала предприятия, необходимого для развития производства.

15.2. Оценка ценных бумаг

Различают следующие виды оценки ценных бумаг (ЦБ).

Номинальная стоимость — сумма, обозначенная на бланке ЦБ. Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала организации.

Курсовая (рыночная) стоимость — цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке, т. е. отражающая реальную стоимость исходя из спроса и предложения в определенном интервале времени.

Эмиссионная стоимость — цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении. Она может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между ценой продажи и номинальной стоимостью составляет эмиссионный доход организации.

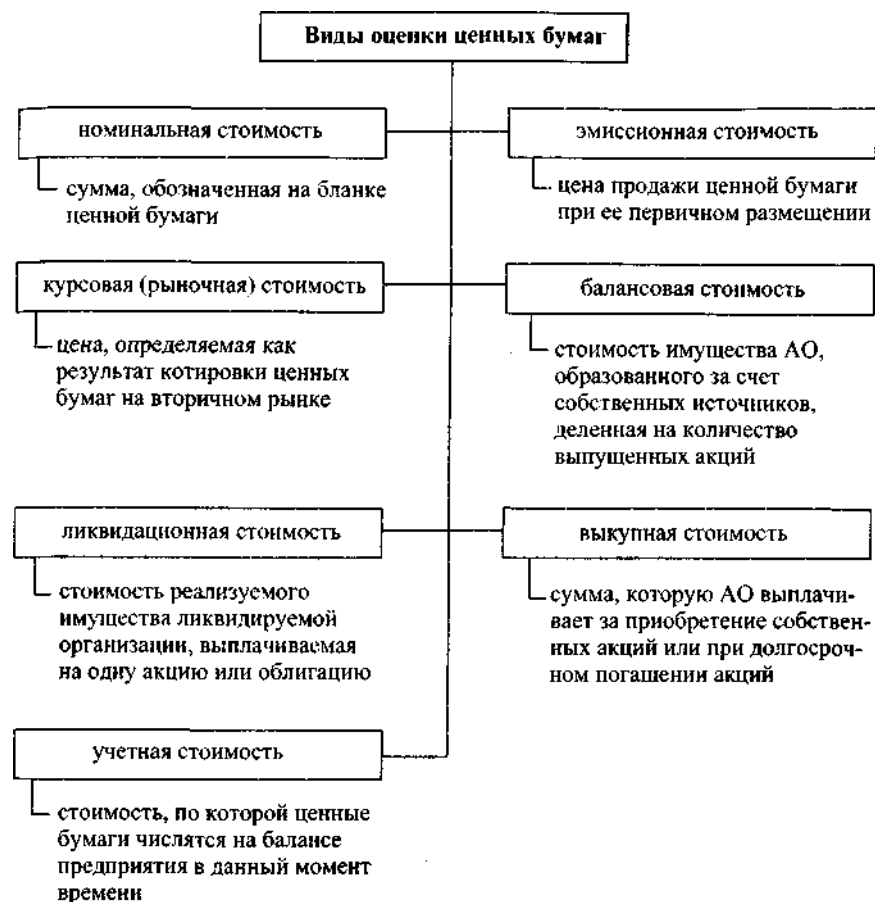
Балансовая стоимость акции — определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций.

Учетная стоимость — стоимость, по которой ценные бумаги отражают на счетах бухгалтерского учета.

Ликвидационная стоимость — стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемых на одну акцию или облигацию.

15.3. Понятие и виды финансовых вложений

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) к финансовым вложениям относят инвестиции организации в уставные капиталы и ценные бумаги других организаций, затраты на приобретение государственных и муниципальных ценных бумаг, суммы предоставленных займов другим



организациям, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторскую задолженность, приобретенную на основании уступки права требования, и пр. То есть к финансовым вложениям относятся активы, которыми владеет организация в целях увеличения собственного капитала посредством получения доходов через распределение прибыли (в форме процентов, дивидендов и т. д.) или для получения инвестирующей организацией прибыли от продажи либо прочего выбытия указанных активов.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимо единовременное выполнение следующих условий:

— наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения

и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;

— переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);

— способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов, прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) финансового вложения и его покупной стоимостью, в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости).

К финансовым вложениям организации не относятся:

— собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;

— векселя, выданные организацией (продавцу) при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

— драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности;

— вложения организации в недвижимое имущество, имеющее материально-вещественную форму, представляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам, а именно по:

- связи с уставным капиталом;
- формам собственности;
- срокам, на которые они произведены.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который ценные бумаги произведены, они подразделяются на:

- долгосрочные, когда срок их погашения превышает 1 год;
- краткосрочные, когда срок их погашения не превышает 1 года.

15.4. Оценка финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями организации, а полученная организацией безвозмездно — их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых выражена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ на дату признания в учете расходов на приобретение этих ценных бумаг (п. 10 ПБУ 3/2006).

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

В первом случае финансовые вложения в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года отражаются по текущей рыночной стоимости путем корректировки оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты (в составе прочих доходов или расходов) у коммерческих организаций в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения».

В бухгалтерском учете результаты переоценки отражаются записями:

- при увеличении рыночной стоимости:
Д-т58К-т91/1;
- при снижении рыночной стоимости:
Д-т91/2К-т58.

При выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости (долговые ценные бумаги).

При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, применяют следующие способы оценки:

— по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета;

— по средней первоначальной стоимости;

— по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Примеры использования способов оценки при выбытии финансовых вложений.

Таблица 1

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	кол-во	цена за ед., руб.	сумма, руб.	кол-во	цена за ед., руб.	сумма, руб.	кол-во	цена за ед., руб.	сумма, руб.
Остаток на 1-е число месяца	100	1000	100 000						
10-е	50	1000	50 000						
15-е	60	1100	66 000						
20-е	80	1200	96 000						
Итого	290		312 000	160			130		?

I. Способ оценки по средней первоначальной стоимости.

1. Средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги: $(100\ 000\ \text{руб.} + 50\ 000\ \text{руб.} + 66\ 000\ \text{руб.} + 96\ 000\ \text{руб.}) : 290 = 1076\ \text{руб.}$

2. Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца:

$$130 \times 1076 = 139\ 880\ \text{руб.}$$

3. Стоимость выбывающих ценных бумаг:

$$(312\ 000\ \text{руб.} - 139\ 880\ \text{руб.}) = 172\ 000\ \text{руб.}$$

или

$$160 \times 1076\ \text{руб.} = 172\ 000\ \text{руб.}$$

II. Способ ФИФО.

1. Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца исходя из стоимости по последним поступлениям:

$$(80 + 1200) + (50 \times 1100\ \text{руб.}) = 151\ 000\ \text{руб.}$$

2. Стоимость выбывающих ценных бумаг:

$$312\ 000\ \text{руб.} - 151\ 000\ \text{руб.} = 161\ 000\ \text{руб.}$$

3. Стоимость единицы выбывающих ценных бумаг:

$$161\ 000\ \text{руб.} : 160 = 1006\ \text{руб.}$$

15.5. Бухгалтерский учет финансовых вложений

Для учета наличия и движения инвестиций организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленных другим организациям займов используют счет 58 «Финансовые вложения». Счет активный, сальдовый.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения, осуществленные организацией, т. е. формируется информация о приобретенных активах в корреспонденции

$$\text{Д-т } 58\text{К-т } 51, 52, 91, 90.$$

По кредиту счета 58 отражают погашение (выкуп) и продажу ценных бумаг в корреспонденции Д-т 91 К-т 58, а также возврат займов в корреспонденции Д-т 51, 52 К-т 58.

Сальдо показывает стоимость финансовых вложений на конец отчетного периода, а также сумму незаконченных финансовых вложений.

Для учета затрат по приобретению финансовых вложений используют либо отдельный субсчет к счету 58 «Финансовые вложения», либо субсчет к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 76/8 «Учет расчетов по приобретению ценных бумаг» с последующим оприходованием финансовых вложений непосредственно на счет 58 «при условии перехода права собственности на ценные бумаги».

При предварительной оплате расходов по приобретению ценных бумаг в учете делают записи:

— Д-т 76 субсчет «Авансы выданные» К-т 51 — на сумму перечисленного аванса;

— Д-т 58 К-т 76 субсчет «Авансы выданные» — оприходованы ценные бумаги (по первоначальной стоимости).

При получении ценных бумаг по договору простого товарищества: Д-т 58 К-т 80 — на согласованную стоимость.

При безвозмездном поступлении ценных бумаг делают запись: Д-т 58 К-т 98/2 — по текущей рыночной стоимости.

К счету 58 могут быть открыты следующие субсчета:

58/1 «Паи и акции»;

58/2 «Долговые ценные бумаги»;

58/3 «Предоставленные займы»;

58/4 «Вклады по договору простого товарищества».

Аналитический учет финансовых вложений ведут по видам вложений (паи, акции, облигации) и объектам, в которые осуществлены

эти вложения (организациям — продавцам ЦБ, организациям-заемщикам).

При использовании журнально-ордерной формы учета записи по кредиту счета 58 производят в журнале-ордере № 8. Дебетовые записи отражают в журналах-ордерах № 2, 2/1,8, в корреспонденции Д-т58К-т51,52,76.

Все ценные бумаги, которые хранятся в организации, должны регистрироваться в книге ценных бумаг. Книга должна быть пронумерована, прошнурована, скреплена печатью и подписями руководителя и главного бухгалтера.

15.6. Учет вложений в уставный капитал других организаций

Финансовые вложения в уставный капитал (акции) представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации для обеспечения ее уставной деятельности.

Внести вклад в уставный капитал акционерного общества можно только путем приобретения его акций. В оплату акций можно перечислить деньги либо передать имущество.

Вклады в уставные капиталы акционерных обществ ведут на счете 58, субсчет 1 «Паи и акции», и отражают по дебету счета 58/1 в корреспонденции со счетами денежных средств.

Д-т58/1К-т51,76.

Если вклад в уставный капитал другой организации осуществляется имуществом, то у передающей стороны будут сделаны следующие записи:

— отражена согласованная стоимость передаваемого имущества (в оценке, предусмотренной в учредительном договоре):

Д-т76К-т91;

— отражен вклад в уставный капитал в составе финансовых вложений (в оценке, предусмотренной в учредительном договоре):

Д-т58/1К-т76;

— списана балансовая стоимость имущества, переданного в качестве вклада в уставный капитал:

Д-т 91 К-т 10; Д-т 90 К-т 43,41;

— списана сумма начисленной амортизации основных средств, нематериальных активов, переданных в качестве вклада в уставный капитал:

Д-т 05, 02 К-т 04, 01;

— списана остаточная стоимость передаваемых основных средств и нематериальных активов:

Д-т 91 К-т 01, 04;

— отражен финансовый результат, полученный в результате образовавшейся разницы в стоимости передаваемого имущества (в оценке, предусмотренной в учредительном договоре и балансовой стоимости):

прибыль: Д-т 91, 90 К-т 99

или

убыток: Д-т 99 К-т 91, 90.

Держатели акций получают на них дивиденды, т. е. доход, который выплачивается за счет прибыли АО.

Начисление сумм дивидендов отражается проводкой:

Д-т 76 К-т 91,

получение дивидендов — Д-т 51 К-т 76.

Если организация, чьи акции (доли) имеет предприятие, ликвидирована, следует сделать проводки:

Д-т 91 К-т 58/1 — списана учетная стоимость акций (доли) в уставном капитале ликвидированной организации;

Д-т 01 (10, 41, 51...) К-т 91 — получены имущество и денежные средства, оставшиеся после ликвидации и распределенные в пользу нашей организации;

Д-т 91 К-т 99 (Д-т 99 К-т 91) — финансовый результат от списания акций в уставном капитале.

Списать с учета вклад в уставный капитал другой организации можно только на основании документа, подтверждающего, что запись о ликвидации этой организации занесена в Единый государственный реестр юридических лиц.

Пример 1

АО «Космос» внесло учредительный взнос в совместное англо-российское предприятие в сумме 250 000 руб.

Запись будет сделана следующая: Д-т 58/1 К-т 51 — 250 000 руб.

Пример 2

Переданы в счет вклада в уставный капитал другой организации:

— основные средства по согласованной стоимости (исходя из реальных рыночных цен) на сумму 40 000 руб.;

— денежные средства — 30 000 руб.

По итогам работы за год начислены дивиденды в сумме 12 000 руб.

Отражение операций в учете:

1) на сумму внесенных денежных средств и основных средств в счет вклада в уставный капитал:

Д-т 58/1 К-т 91 — 40 000 руб.,

Д-т 58/1 К-т 51 — 30 000 руб.;

2) начисление доходов:

Д-т 76 К-т 91 — 12 000 руб.;

3) поступление доходов:
Д-т 51 К-т 76 — 12 000 руб.

15.7. Учет финансовых вложений в займы

Предоставленные другим организациям займы учитывают на счете 58, субсчет 3 «Предоставленные займы».

По дебету счета 58/3 отражают суммы предоставленных займов с кредита счетов денежных средств проводкой Д-т 58/3 К-т 51, 52.

По кредиту счета 58/3 отражают суммы возвращенных займов:
Д-т 51, 52 К-т 58/3.

Если договором займа было предусмотрено начисление процентов, то проценты по договору включаются в прочие доходы заимодавца и облагаются налогом на прибыль в обычном порядке.

Начисление дивидендов (процентов) по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91:

Д-т 76 К-т 91.

Уплата процентов по предоставленным заемным средствам заимодавцев, не являющихся кредитным учреждением, должна производиться заемщиком только за счет собственных средств (за счет чистой прибыли).

Доходы, полученные от систематического оказания услуг по передаче взаем финансовых ресурсов при отсутствии лицензии на осуществление кредитных операций, подлежат обложению НДС, что вытекает из п. 3 ст. 149 НК РФ.

Выдача займов может производиться и неденежными средствами.

Стоимость передаваемого имущества может быть указана прямо в договоре.

После возврата товара заемщиком заимодавец вправе будет принять к зачету НДС на основании счета-фактуры, полученного от заемщика.

Учет у заимодавца

1. Выдача займа:

— Д-т 58/3 К-т 91, 90 — передано имущество по договору займа на согласованную стоимость;

— Д-т 91, 90 К-т 68 — начислен НДС от стоимости переданного имущества;

— Д-т 91, 90 К-т 10, 41, 43 — списана фактическая себестоимость переданного имущества;

— Д-т 76 К-т 91 — начислены проценты по займу.

2. Возврат займа:

— Д-т 10, 41, 43 К-т 58/3 — получено имущество;

— Д-т 19 К-т 58/3 — учтен НДС со стоимости имущества;

— Д-т 68 К-т 19 — «входной» НДС принят к зачету.

При поступлении процентов делают проводку:

Д-т 51 К-т 76.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то ему предъявляют *штрафные санкции* и делают запись по дебету счета 76, субсчет 2 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Для целей налогообложения сумму причитающихся штрафных санкций включают в состав прочих доходов только по мере их признания заемщиком или присуждения арбитражным судом.

Пример

Организация предоставила заем ООО «Квинтет» в сумме 100 000 руб. под 25% годовых сроком на 1 год.

Бухгалтерские записи у заимодавца будут следующие.

1. На сумму предоставленного займа:

Д-т 58/3 К-т 51 — 100 000 руб.

2. Начислены проценты по займу:

Д-т 76 К-т 91 — $100\,000 \times 25 : 100 = 25\,000$ руб.

3. Возвращена сумма займа: Д-т 51 К-т 58/3 — 100 000 руб.

4. Получены проценты по займу: Д-т 51 К-т 76 — 25 000 руб.

15.8. Учет затрат на приобретение облигаций

Облигации относят к долговым ценным бумагам, и учет их ведут на счете 58, субсчет 2 «Долговые ценные бумаги». Затраты организации на покупку облигаций и других аналогичных ценных бумаг часто не совпадают с их номинальной стоимостью. В этих случаях возникает разница между фактическими затратами (продажной стоимостью) и номинальной стоимостью. Эта разница должна быть амортизирована так, чтобы к моменту наступления срока погашения облигации фактическая стоимость равнялась номинальной.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности разница между суммой фактических затрат на приобретение облигаций и их номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (ежемесячно) относится на внереализационные доходы (расходы).

Если фактическая стоимость облигаций больше номинальной, тогда разницу относят на расходы проводкой Д-т 91 К-т 58/2; если стоимость приобретения меньше их номинальной, тогда относят на доходы организации: Д-т 58/2 К-т 91. Таким образом, к моменту погашения фактическая стоимость облигаций достигает номинальной.

Пример

Организация приобрела облигации за 40 000 руб., номинальная их стоимость — 34 000 руб. Срок погашения облигации — 2 года. Годовой процент дохода — 30%.

В бухгалтерском учете эти операции будут отражены следующими проводками:

- 1) при постановке на учет: Д-т 58/2 К-т 76 — 40 000 руб.;
- 2) оплата облигаций: Д-т 76 К-т 51 — 40 000 руб.;
- 3) разница между фактической и номинальной стоимостью составит $40\,000 - 34\,000 = 6000$ руб.

Эта разница должна быть погашена за 2 года. Сумма ежемесячной амортизации составит: $6000 \text{ руб.} : 12 = 250 \text{ руб.}$

Ежемесячно на сумму амортизации делается запись:

Д-т 91 К-т 58/2 — 250 руб.;

4) на сумму начисленного годового дохода: Д-т 76 К-т 91 — 10 200 руб. ($34\,000 \times 30\%$);

5) поступление дохода на расчетный счет: Д-т 51 К-т 76 — 10 200 руб.

15.9. Учет продажи ценных бумаг

Учет продажи ценных бумаг на фондовых биржах и иным путем ведут на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

По дебету этого счета записывают величину фактической балансовой стоимости ценных бумаг в корреспонденции Д-т 91/2 К-т 58.

По кредиту отражают выручку от продажи в корреспонденции Д-т 62 К-т 91.

Финансовый результат от продажи ценных бумаг отражают на счете 91, после сопоставления оборотов разницу списывают на счет 99 «Прибыли и убытки» в корреспонденции:

— прибыль Д-т 91 К-т 99;

— убытки Д-т 99 К-т 91.

Согласно Налоговому кодексу РФ операции по продаже ценных бумаг НДС не облагаются.

Пример

Брокерская контора приобрела на фондовой бирже акции АО «Комфорт» 30 шт. на сумму 60 000 руб. с целью их последующей продажи.

Таблица 2

Типовые проводки по учету продажи ценных бумаг

	Содержание операций	Дебет	Кредит
1	Договорная стоимость реализуемых ЦБ	62	91
2	Списание балансовой стоимости проданных ЦБ	91	58
3	Отражены расходы по продаже ЦБ	91	51,76
4	Списан финансовый результат от продажи:		
	прибыль	91	99
	убыток	99	91

Бухгалтерские записи следующие:

1) операции по приобретению:

Д-т 76 К-т 51 — 60 000 руб. — оплата акций;

Д-т 58/1 К-т 76 — 60 000 руб. — принятие к учету акций;

2) поступила выручка от продажи по отпускной цене:

Д-т 51 К-т 91 — 85 000 руб.;

3) списывается балансовая стоимость проданных акций:

Д-т 91 К-т 58/1 — 60 000 руб.;

4) прибыль от продажи составит

$(85\,000 - 60\,000) = 25\,000$ руб.

Д-т 91 К-т 99.

v

15.10. Учет резервов под обесценение финансовых вложений

Резервы под обесценение финансовых вложений создаются с целью:

— покрытия возможных убытков от обесценения финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость;

— регулирования оценки указанных финансовых вложений в бухгалтерской отчетности.

Под обесценением финансовых вложений понимается устойчивое существенное снижение в течение отчетного периода их стоимости ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях деятельности, что характеризуется одновременно наличием следующих признаков:

— на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость финансовых вложений существенно выше их расчетной стоимости;

— в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;

— на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Обесценение финансовых вложений может произойти вследствие: появления у организации-эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства (объявление его банкротом); совершения на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости; отсутствия или существенного снижения поступле-

ния доходов от финансовых вложений при высокой вероятности дальнейшего их уменьшения в будущем и т. д.

В случае если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то организация обязана образовать соответствующий резерв на величину разницы между учетной и расчетной стоимостью таких финансовых вложений за счет финансовых результатов (в составе операционных расходов).

Чтобы создать резерв под обесценение финансовых вложений, организация не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря должна провести проверку, в ходе которой устанавливается наличие условий устойчивого снижения стоимости активов.

На выявленную разницу между учетной и расчетной стоимостью организация создает резерв.

Для формирования обобщенной информации о наличии и движении резервов предназначен регулирующий пассивный счет 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Сальдо показывает остаток резервов на конец отчетного периода, по кредиту отражается создание резервов, по дебету — использование.

Аналитический учет по счету 59 организуется по каждой ценной бумаге, оцениваемой в годовом балансе в соответствии с принципом осмотрительности.

В бухгалтерском учете коммерческой организации образование резерва под обесценение вложений в ценные бумаги отражается записью:

Д-т 91 К-т 59.

При превышении рыночной стоимости ценных бумаг, по которым ранее был создан резерв, делают запись:

Д-т 59 К-т 91.

Корректировка резерва под обесценение финансовых вложений осуществляется следующими записями в бухгалтерском учете:

— если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений в следующем отчетном периоде выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется на сумму дальнейшего снижения записью:

Д-т счета 91, субсчет «Прочие расходы»,

Д-т счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»;

— если по результатам проверки выявляется повышение расчетной стоимости финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону уменьшения резерва и увеличения финансового результата записью:

Д-т счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
К-т счета 91, субсчет «Прочие доходы».

Если такой актив продают, то организации надо восстановить суммы ранее созданного резерва. При этом увеличивается прочий доход:

Д-т 59 К-т 91.

Пример

По состоянию на 31 декабря 2007 г. ООО «Тайфун» проверило свои финансовые вложения. В ходе проверки было установлено устойчивое снижение их стоимости. Размер снижения равен 30 000 руб. На эту сумму ООО «Тайфун» создало резерв под обесценение финансовых вложений.

Сделана бухгалтерская запись:

Д-т 91 К-т 59 — 30 000 руб.

В январе 2008 г. ООО «Тайфун» продало указанные финансовые вложения.

В этом случае бухгалтер должен восстановить сумму резерва.

Д-т 59 К-т 91 — 30 000 руб.

Вопросы для самоконтроля

1. Дать определение ценной бумаги.
2. Что относят к ценным бумагам?
3. Что понимают под обращением ценных бумаг?
4. Дать определение акции, облигации, векселя.
5. Дать определение сберегательного сертификата.
6. Что относят к финансовым вложениям?
7. По какой стоимости оценивают ценные бумаги?
8. На каком счете учитывают долгосрочные финансовые вложения?
9. Какими проводками отражают финансовые вложения:
 - а) в уставные капиталы других организаций;
 - б) на приобретение акций других организаций;
 - в) на приобретение облигаций?
10. Какими проводками отражают продажу ценных бумаг?
11. Для чего создают резерв под обесценение вложений в ценные бумаги?
12. Как отражают в учете операции по образованию и использованию резерва под обесценение вложений в ценные бумаги?

Глава 16

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

16.1. Формирование финансовых результатов

Учет финансовых результатов организуется на основании ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации». Эти положения разработаны во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Доходы организации подразделяются на:

- доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

К доходам от обычных видов деятельности относятся:

- выручка от продажи продукции и товаров;
- поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

К прочим доходам относятся:

- доходы от предоставления за плату во временное пользование своих активов;
- доходы от участия в уставных капиталах других организаций;
- проценты, полученные по займам, и др.;
- штрафы, пени, неустойки полученные;
- активы, полученные безвозмездно;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- курсовые разницы;
- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, и др.

Доходы от прочих операций уменьшаются на сумму расходов по этим операциям.

Расходы организаций подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

К расходам по обычным видам деятельности относят расходы по изготовлению и продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, амортизацию активов и др.

К прочим расходам относят расходы, связанные с выбытием активов, проценты за кредиты и займы, оплата услуг банка, штрафы, пени, неустойки уплаченные, безнадежная дебиторская задолженность, курсовые разницы, суммы уценки активов, затраты по аннулированию производственным заказам и т. д.

Учет прибыли и убытков ведут на синтетическом активно-пассивном счете 99 «Прибыли и убытки». Он предназначен для выявления финансового результата деятельности организации за отчетный год. Записи на нем ведутся накопительно в течение года. На первое число нового года остатка по этому счету быть не должно.

В течение отчетного года на счете 99 отражаются:

1) прибыль или убыток от обычных видов деятельности:

Д-т 90 К-т 99 — прибыль,

Д-т 99 К-т 90 — убыток;

2) сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц:

Д-т 91 К-т 99 — списывается кредитовый остаток,

Д-т 99 К-т 91 — списывается дебетовый остаток;

3) начисленные платежи налога на прибыль, а также суммы причитающихся налоговых санкций:

Д-т 99 К-т 68.

В учете каждой организации доходы и расходы накапливаются с начала года, а когда наступит новый отчетный год, их надо будет рассчитывать снова — с нуля. Поэтому, перед тем как составлять годовую бухгалтерскую отчетность, организация должна провести реформацию баланса. Закрывается реформация в следующем: бухгалтер закрывает счета 90 и 91, где учитывались доходы и расходы, т. е. обнуляет их сальдо. Реформация баланса должна быть проведена по состоянию на 31 декабря. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли или убытка отчетного года списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Д-т 99 (84) К-т 84 (99).

В начале следующего года организации нужно распределить полученную прибыль или покрыть убыток.

Пример 1

По итогам 2006 г. ОАО «Сезон» получило чистую прибыль, равную 200 000 руб. На общем собрании учредители приняли следующие решения:

— выплатить дивиденды в размере 50 000 руб. (из них 15 000 руб. — работникам организации);

— направить на формирование резервного капитала 30 000 руб.

В бухгалтерском учете ОАО «Сезон» необходимо сделать следующие проводки:

31 декабря 2006 г.:

Д-т 99 К-т 84 — 200 000 руб. — списана нераспределенная прибыль отчетного года.

1 января 2007 г.:

Дебет 84 Кредит 70 — 15 000 руб. — начислены дивиденды учредителям, являющимся работниками организации;

Д-т 84 К-т 75/2 — 35 000 руб. — начислены дивиденды учредителям, не являющимся работниками организации;

Д-т 84 К-т 82 — 30 000 руб. — направлена часть прибыли на формирование резервного фонда.

Пример 2

В 2006 г. ЗАО «Горизонт» получило убыток 150 000 руб.

Общее собрание учредителей решило покрыть убыток за счет резервного и добавочного капитала.

По состоянию на 1 января 2007 г. на балансе ЗАО «Горизонт» числится 37 000 руб. резервного капитала и 94 000 руб. добавочного капитала.

В бухгалтерском учете ООО «Горизонт» нужно сделать следующие проводки.

Д-т 84 К-т 99 — 150 000 руб. — списан убыток 2006 г.

1 января 2006 г.

Д-т 82 К-т 84 — 37 000 руб. — погашена часть убытка 2006 г. за счет средств резервного фонда;

Д-т 83 К-т 84 — 94 000 руб. — погашена часть убытка 2006 г. за счет добавочного капитала.

Сумма непокрытого убытка ЗАО «Горизонт» составила 19 000 руб. (150 000 - 37 000 - 94 000).

Полученный убыток можно списать в уменьшение будущей прибыли без ограничений в течение 10 последующих лет.

Чистая прибыль организации является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли.

Схематично формирование чистой прибыли (убытка) можно представить следующим образом:

Прибыль (убыток) от продаж +/- Сальдо прочих доходов и расходов - Налог на прибыль
Чистая прибыль (убыток) за отчетный период

В балансе финансовый результат отчетного периода отражается по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

16.2. Учет финансовых результатов от прочих доходов и расходов

Для формирования финансовых результатов предусмотрены счета:

счет 90 «Продажи» — для учета доходов от обычных видов деятельности (рассмотрен ранее в гл. 12.8);

счет 91 «Прочие доходы и расходы» — для учета доходов и расходов от прочих операций.

К счету 91 могут быть открыты следующие субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчетах 91-1 и 91-2 данные накапливаются в течение года. Эти сведения используются для составления отчета о прибылях и убытках и другой бухгалтерской отчетности.

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» активно-пассивный, сальдо на конец месяца не имеет.

На счете 91 отражаются доходы и расходы, не связанные с обычной деятельностью организации.

Для учета прочих доходов используется субсчет 91/1. Поступление доходов отражается по кредиту этого субсчета. Для учета прочих расходов используется субсчет 91/2. Расходы отражают по дебету этого субсчета.

Каждый месяц разницу между суммой доходов и суммой расходов, отраженных на субсчетах 91/1 и 91/2, отражают на субсчете 91/9.

Сумма прочих доходов (кредитовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91/1)	-	Сумма прочих расходов (дебетовый оборот за отчетный месяц по субсчету 91/2)	=	Сальдо прочих доходов и расходов
--	---	--	---	---

На субсчетах 91/1 и 91/2 данные накапливаются в течение года. Эти сведения используются для составления отчета о прибылях и убытках и другой бухгалтерской отчетности. Ежемесячно сальдо прочих доходов и расходов списываются с субсчета 91/9 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Сальдо прочих доходов и расходов показывает финансовый результат от прочих видов деятельности организации — прибыль или убыток.

31 декабря, после определения сальдо прочих доходов и расходов за декабрь (внутренними записями по субсчетам счета 91), все субсчета, открытые к счету 91, должны быть закрыты:

Д-т 91/1 К-т 91/9 — закрыт субсчет 91/1 (кредитовое сальдо);

Д-т 91/9 К-т 91/2 — закрыт субсчет 91/2 (дебетовое сальдо).

В результате этих проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 91 будут равны. По состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету 91 в целом, так и по всем его субсчетам будет равно нулю.

Пример

Результаты деятельности организации в отчетном месяце характеризуются следующими показателями: получена выручка от продажи продукции в сумме 177 000 руб., в том числе НДС — 27 000 руб.; расходы, отнесенные на себестоимость проданной продукции, составили 110 000 руб., из них затраты основного производства — 100 000 руб.; управленческие расходы — 10 000 руб.; получены прочие доходы: по договору простого товарищества — 15 000 руб.; штрафы за нарушение хозяйственных договоров — 5000 руб. Произведены прочие расходы: по оплате процентов за кредит — 2500 руб.; услуг банка — 1000 руб.; налогов, уплачиваемых за счет финансовых результатов, — 1500 руб.; получены убытки от списания уничтоженных пожаром материальных ценностей — 5000 руб.; начислен налог на прибыль в сумме 12 000 руб.

Формирование финансовых результатов за отчетный месяц:

Д-т сч. 62 К-т сч. 90-1 — 177 000 руб. — отражение выручки от продажи продукции;

Д-т сч. 90-3 К-т сч. 68 — 27 000 руб. — отражение НДС с выручки;

Д-т сч. 90-2 К-т сч. 20 — 100 000 руб. — отражение в себестоимости проданной продукции затрат основного производства;

Д-т сч. 90-2 К-т сч. 26 — 10 000 руб. — отражение в себестоимости проданной продукции управленческих расходов;

Д-т сч. 90-9 К-т сч. 99 — 40 000 руб. — отнесение суммы прибыли от продажи продукции на счет прибылей и убытков;

Д-т сч. 76-3 К-т сч. 91-1 — 15 000 руб. — отражение доходов по договору простого товарищества;

Д-т сч. 76-2 К-т сч. 91-1 — 5000 руб. — отражение признанных штрафов за нарушение хозяйственных договоров;

Д-т сч. 91-2 К-т сч. 66 — 2500 руб. — отражение начисленных процентов за кредит;

Д-т сч. 91-2 К-т сч. 76-5 — 1000 руб. — отражение расходов по оплате банковских услуг;

Д-т сч. 91-2 К-т сч. 68 — 1500 руб. — отражение начисленных сумм налогов, уплачиваемых за счет прибылей и убытков;

Д-т сч. 91-9 К-т сч. 99 — 15 000 руб. — отнесение суммы прибыли от прочих доходов и расходов на счет прибылей и убытков;

Д-т сч. 99 К-т сч. 10 — 5000 руб. — отражение суммы убытка от списания материалов, уничтоженных пожаром;

Д-т сч. 99 К-т сч. 68 — 12 000 руб. — начисление налога на прибыль.

За отчетный месяц облагаемая прибыль составила 50 000 руб. (40 000 + 15 000 - 5000), налог на прибыль по ставке 24% — 12 000 руб., финансовый результат деятельности организации — 38 000 руб. (40 000 + 15 000 - 5000 - 12 000).

16.3. Образование и использование резерва по сомнительным долгам

В современных условиях, когда вероятность банкротства субъектов хозяйственной деятельности достаточно высока, практически каждое предприятие сталкивается в своей работе с невозможностью получения оплаты от дебитора. В результате на балансе предприятия формируется задолженность, возможность погашения которой вызывает сомнения, — так называемая сомнительная задолженность.

Порядок формирования и использования резервов по сомнительным долгам определен в ст. 266 НК РФ.

Сомнительным долгом признается любая задолженность перед организацией при соблюдении двух условий:

- 1) если она не погашена в сроки, установленные договором;
- 2) если она не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией.

Безнадежными долгами (долгами, нереальными ко взысканию) признаются те долги перед организацией, по которым истек срок исковой давности, а также те долги, по которым обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения на основании акта государственного органа или ликвидации организации.

Организация имеет право создать резерв по сомнительным долгам, который:

- 1) не может превышать 10% от выручки отчетного (налогового) периода;
- 2) используется только на покрытие убытков от безнадежных долгов, признанных таковыми в установленном порядке по расчетам за товары, продукцию, работы, услуги. Резерв не создается по долгам, образовавшимся в связи с невыплатой процентов, по возврату предоставленных займов, не возвращенным работниками подотчетным суммам.

Сумма резерва по сомнительным долгам определяется по результатам проведенной на последний день отчетного (налогового) периода инвентаризации дебиторской задолженности и исчисляется следующим образом:

По сомнительной задолженности со сроком ее возникновения, дн.	От суммы выявленной задолженности в резерв включается, %
Свыше 90	100
От 45 до 90 (включительно)	50
До 45	0

Если сумма созданного резерва меньше суммы списываемых безнадежных долгов, разница (убыток) подлежит включению в состав прочих расходов, а если сумма созданного резерва больше суммы списываемых долгов, разница может быть перенесена на следующий отчетный период. При этом сумма вновь создаваемого по результатам инвентаризации резерва должна быть скорректирована на сумму остатка резерва предыдущего отчетного (налогового) периода.

Пример 1

В конце февраля 2007 г. ООО «Север» провело инвентаризацию своей дебиторской задолженности. По итогам инвентаризации было обнаружено, что ООО «Север» отгрузило ЗАО «Юг» три партии своей продукции:

3 апреля 2005 г. — на сумму 160 000 руб.;

10 января 2007 г. — на сумму 310 000 руб.;

21 февраля 2007 г. — на сумму 210 000 руб.

По договору, заключенному организациями, ЗАО «Юг» обязано оплачивать продукцию в течение одного месяца после ее отгрузки, но ни за ОДНУ из отгруженных партий оплата не поступила.

ООО «Север» решило создать на II квартал 2007 г. резерв по сомнительным долгам. По первой партии отгруженной продукции сомнительный долг возник 3 мая 2005 г. (более 90 дней до начала II квартала 2007 г.). По второй партии — 10 января 2007 г. (49 дней до начала II квартала 2007 г.). По третьей партии — 21 марта 2007 г. (10 дней до начала II квартала 2007 г.). Таким образом, в резерв по сомнительным долгам можно включить всю сумму задолженности по первой партии и 50% суммы задолженности по второй партии.

Величина резерва будет равна:

$160\,000 \text{ руб.} + 310\,000 \text{ руб.} \times 50\% = 315\,000 \text{ руб.}$

Учет резервов по сомнительным долгам ведется на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Счет 63 — пассивный, сальдовый, регулирующий, по кредиту счета отражается создание резерва, по дебету — использование на покрытие сомнительных и безнадежных долгов.

Резервы по сомнительным долгам могут создаваться только по расчетам за **продукцию, товары, работы и услуги**. Поэтому предприятие не может включить в резерв задолженность по оплате признанной или присужденной неустойки, не возвращенным работни-

ками подотчетным суммам, задолженности по возврату предоставленного займа и т. п.

В бухгалтерском учете создание резерва по сомнительным долгам отражается проводкой

Д-т 91 К-т 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Списание сомнительных задолженностей отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

— Д-т 63, субсчет «Резервы по сомнительным долгам»,

К-т 62(76...) — в части, покрываемой резервом;

— Д-т 91 К-т 62 (76...) — в части, не покрываемой резервом.

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв будет использован не полностью, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении годового бухгалтерского баланса к финансовому результату.

В бухгалтерском учете это отражается проводкой

Д-т 63, субсчет «Резервы по сомнительным долгам», К-т 91.

Одновременно предприятие может принять новое решение о создании резерва сомнительных долгов, включив в него непогашенные долги резерва прошедшего периода.

Пример 2

Согласно учетной политике предприятие создает резерв ежеквартально. По итогам проведения инвентаризации на 31 марта 2006 г. в учете предприятия была выявлена задолженность покупателей за отгруженную продукцию, числящаяся на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», в следующих суммах:

— по расчетам с ООО «Импульс» — 60 000 руб. (включая НДС);

— по расчетам с ООО «Зенит» — 30 000 руб. (включая НДС).

Суммы данной задолженности были оценены инвентаризационной комиссией как сомнительные. Руководитель предприятия принял решение о создании резерва по сомнительным долгам на всю сумму задолженности.

В бухгалтерском учете была сделана следующая проводка:

Д-т 91 К-т 63 «Резервы по сомнительным долгам» — 180 000 руб. (60 000 + 30 000 + 90 000) — образован резерв по расчету за отгруженную продукцию.

В течение 2006 г. произошли следующие события:

— в I квартале 2006 г. ООО «Импульс» полностью оплатило отгруженную в его адрес продукцию;

— в III квартале 2006 г. истек срок исковой давности по обязательству ООО «Зенит»;

— ЗАО «Марс» своего обязательства не исполнило, но срок исковой давности по его задолженности не истек.

Эти события будут отражены в бухгалтерском учете следующими проводками:

Д-т 51 К-т 62:

— 60 000 руб. — отражено погашение задолженности ООО «Импульс» во II квартале 2006 г.;

Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т 91:

— 60 000 руб. — часть резерва по задолженности ООО «Импульс» присоединена к финансовому результату во II квартале 2006 г.;

Д-т 63 К-т 62:

— 30 000 руб. — задолженность ООО «Зенит» в III квартале 2006 г. списана за счет образованного резерва;

Д-т 63 «Резервы по сомнительным долгам» К-т 91:

— 90 000 руб. — в конце 2006 г. неиспользованная часть резерва по задолженности ЗАО «Марс» присоединена к финансовому результату.

По состоянию на 31 декабря 2006 г. предприятие может вновь произвести инвентаризацию задолженности и принять решение о повторном образовании резерва на сумму задолженности ЗАО «Марс».

В этом случае в бухгалтерском учете вновь делается запись об образовании резерва по сомнительным долгам:

Д-т 91 К-т 63 «Резервы по сомнительным долгам»:

— 90 000 руб. — образован резерв по сомнительным долгам по расчетам с ЗАО «Марс».

Вопросы для самоконтроля

1. Какие доходы могут быть получены организацией?
2. Что относится к прочим расходам?
3. На каком счете ведется учет прибыли и убытков?
4. Какие счета служат для формирования финансовых результатов?
5. Для каких целей создается резерв по сомнительным долгам?
6. Что является обязательным условием создания резерва по сомнительным долгам?
7. Как отражается в учете операция по созданию резерва по сомнительным долгам?

Тест

1. Финансовый результат (прибыль) от реализации продукции отражают проводкой:

- а) Д-т 99 К-т 90;
- б) Д-т 90 К-т 99;

в) Д-т 91 К-т 99.

2. Уплаченные штрафы, пени, неустойки отражаются в учете:

- а) Д-т 91 К-т 51;
- б) Д-т 51 К-т 91;
- в) Д-т 99 К-т 51.

3. Конечный финансовый результат за отчетный период определен на счете 99:

- а) как дебетовый оборот;
- б) как разницу между кредитовым и дебетовым оборотами;
- в) как кредитовый оборот.

4. Финансовый результат от прочих доходов и расходов определяют на счете:

- а) 90;
- б) 91;
- в) 99.

5. Начисление налога на прибыль отражают проводкой:

- а) Д-т 68 К-т 99;
- б) Д-т 99 К-т 68;
- в) Д-т 91 К-т 68.

6. Какой проводкой оформляют реформацию баланса при получении прибыли по итогам года:

- а) Д-т 84 К-т 99;
- б) Д-т 83 К-т 99;
- в) Д-т 99 К-т 84.

Ответы на тест

1) б; 2) а; 3) б; 4) б; 5) б; 6) в.

Глава 17

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

17.1. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организаций за отчетный период. Она является завершающим этапом учетной работы. По периодичности составления различают квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность.

Порядок составления отчетности установлен следующими нормативными документами:

- Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) от 6 июля 1999 г. № 43н;
- приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности».

Квартальная отчетность состоит из двух форм:

- Бухгалтерского баланса (ф. № 1);
- Отчета о прибылях и убытках (ф. № 2).

Помимо этих форм, организации по своему усмотрению могут включать в состав промежуточной (квартальной) отчетности пояснительную записку, отчет о движении денежных средств и другие отчетные формы.

Годовая бухгалтерская отчетность включает:

- бухгалтерский баланс (ф. № 1);
- отчет о прибылях и убытках (ф. № 2);
- — отчет о движении капитала (ф. № 3);
- отчет о движении денежных средств (ф. № 4);
- приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5);
- отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6);
- пояснительную записку;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, если организация в соответствии с феД^{ст} ральными законами подлежит обязательной аудиторской проверке-

В соответствии с приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» субъек

ты малого предпринимательства и некоммерческие организации имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности формы № 4, 5- Форму № 6 представляют некоммерческие организации.

К бухгалтерской отчетности предъявляются следующие основные требования.

1. В бухгалтерском учете отражаются нарастающим итогом имущественное и финансовое положение организации, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период (месяц, квартал, год)-

2. Бухгалтерская отчетность составляется на основе данных систематического и аналитического учета и результатов инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

3. Бухгалтерская отчетность составляется в валюте Российской Федерации.

4. Бухгалтерская отчетность составляется по типовым формам, разработанным и утвержденным Минфином России.

5. Организации, отчетность которых подлежит обязательной аудиторской проверке, в составе бухгалтерской отчетности представляют итоговую часть аудиторского заключения.

6. Исправления отчетных данных после утверждения годовых отчетов производятся за отчетный период, в котором обнаружены ошибки.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно. Сроки представления квартальной отчетности — не позднее 30 дней после отчетного периода. Сроки представления годовой отчетности — не позднее 1 апреля следующего за отчетным годом. Отчет подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Годовая бухгалтерская отчетность организации о результатах хозяйственной деятельности является открытой к публикации для заинтересованных пользователей. Достоверность публикуемой отчетности подтверждается независимой аудиторской организацией.

Организации (за исключением предприятий с иностранными инвестициями) обязаны представлять квартальную и годовую отчетности:

- собственникам (участникам, учредителям) — в соответствии с учредительными документами;
- государственной налоговой службе (в одном экземпляре);
- другим государственными органам, на которые в соответствии с законодательством Российской Федерации возложена проверка отдельных сторон деятельности предприятия и получение соответствующей отчетности;
- органам статистики.

Организации, находящиеся в государственной или муниципальной собственности полностью или частично, а также приватизированные предприятия (в том числе арендные), созданные на базе государственных предприятий или их подразделений до их окончательного выпуска, представляют бухгалтерскую отчетность также органам, уполномоченным управлять государственным или муниципальным имуществом.

Предприятия с иностранными инвестициями представляют годовую бухгалтерскую отчетность каждому участнику (собственнику) предприятия в порядке, предусмотренном учредительными документами, органу государственной налоговой службы.

17.2. Инвентаризация

Инвентаризация — установление на определенный момент фактического наличия средств и их источников, фактически произведенных затрат путем пересчета инвентаризируемых объектов или проверки учетных записей.

С помощью инвентаризации проверяют правильность данных текущего учета и выявляют ошибки, допущенные в учете: учитывают неучтенные хозяйственные операции, контролирующие сохранность тех или иных хозяйственных средств, числящихся у материально ответственных лиц.

Инвентаризации бывают плановые и внеплановые, полные, охватывающие все виды ресурсов предприятия, и частичные, охватывающие какую-либо определенную группу хозяйственных средств или их источников.

Обязательно проводится инвентаризация в следующих случаях:

— при передаче имущества предприятия в аренду, при продаже или преобразовании государственного предприятия в АО или товарищество;

— перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Инвентаризация зданий, сооружений и других неподвижных объектов основных средств может производиться один раз в два-три года;

— при смене материально ответственных лиц;

— при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей; в случае пожара или стихийных бедствий.

При инвентаризации могут быть выявлены расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, которые регулируются в следующем порядке:

— обнаруженные излишки подлежат оприходованию и зачислению на финансовые результаты;

— убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя на издержки производства;

— недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства или финансовые результаты.

Для проведения инвентаризации создается инвентаризационная комиссия. Результаты инвентаризации рассматриваются комиссией с принятием решения, на чей счет должны быть отнесены недостачи или как оприходованы излишки. Решения комиссии протоколируются и утверждаются руководителем организации.

17.3. Порядок составления бухгалтерской отчетности

Для обеспечения своевременного составления квартального или годового отчета составляют график работ всех подразделений бухгалтерии с указанием сроков выполнения работ. Во всех журналах-ордерах подсчитывают итоги, осуществляют взаимную сверку встречных корреспонденции счетов. Например, в журнале-ордере № 1 итог работы, отражающий корреспонденцию дебета счета 51 и кредита счета 50, должен быть сверен с итогом графы, отражающим ту же корреспонденцию в ведомости № 2. Такая сверка производится по всем журналам-ордерам.

Итоги из журналов-ордеров переносятся в Главную книгу — обороты по кредиту счета и сумм по дебету всех корреспондирующих с ним счетов. После этого подсчитывают обороты по дебету и определяют остатки на 1-е число следующего месяца по каждому синтетическому счету и субсчету. На основании Главной книги составляют оборотную ведомость, баланс и другую бухгалтерскую отчетность.

17.4. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс является основой бухгалтерской отчетности. В нем отражаются на первое число каждого отчетного периода в денежном выражении состав и размещение средств (имущества) предприятия (актив баланса) и источники их образования (пассив баланса).

Баланс составляется по данным остатков по дебету и кредиту синтетических счетов на начало и конец периода, взятым из книги учета хозяйственных операций или Главной книги.

Часть статей баланса полностью отражают данные синтетических счетов (уставный капитал, резервный капитал и др.).

Другие статьи баланса отражают сгруппированные данные ряда синтетических счетов. По балансовой статье «Незавершенное производство», например, показывается его общая величина, полученная суммированием расходов на незаконченную продукцию по счетам 20, 21, 23, 29, 44.

Основные средства и нематериальные активы отражаются в балансе по остаточной стоимости как разница между остатками по счетам (01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов»).

По статье «Денежные средства» отражают сумму остатков всех денежных счетов (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути»).

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет (счет 84) и прибыль (убыток) отчетного года (счет 99) отражаются общей суммой.

Порядок заполнения статей баланса предприятия определен Инструкцией о порядке заполнения типовых форм годовой бухгалтерской отчетности, утвержденной приказом Минфина России.

Актив баланса состоит из двух разделов:

- 1) внеоборотные активы;
- 2) оборотные активы.

Пассив включает три раздела:

- 1) капитал и резервы;
- 2) долгосрочные обязательства;
- 3) краткосрочные обязательства.

Баланс отражает экономическое положение предприятия в денежной оценке — в рублях. При составлении баланса большое значение имеет правильная оценка балансовых статей.

Средства предприятия отражаются в балансе в следующей оценке:

— основные средства — по остаточной стоимости, т. е. как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации;

— нематериальные активы — по остаточной стоимости, т. е. как разница между стоимостью затрат на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию, и суммой начисленной амортизации;

— капитальные вложения — по фактическим затратам;

— финансовые вложения в ценные бумаги, в уставные капиталы других предприятий — по фактическим затратам для инвестора;

— материальные ценности — по фактической себестоимости;

— незавершенное производство — по фактической производственной себестоимости или по прямым расходам;

— годовая продукция — по фактической или нормативной себестоимости;

— остатки средств на валютных счетах — в рублях путем пересчета валюты по курсу Центрального банка РФ.

Источники формирования средств предприятия отражаются в балансе:

— уставный капитал — в размере, определенном учредительными документами;

— резервный капитал — в сумме неиспользованных средств этого капитала;

— резервы — в сумме неиспользованных резервов;

— прибыль — в сумме фактически полученной в отчетном периоде прибыли.

В годовой отчетности в валюту баланса включается лишь непокрытый убыток или нераспределенная прибыль отчетного года.

Вопросы для самоконтроля

1. Какая бывает бухгалтерская отчетность?
2. Откуда берутся данные для заполнения бухгалтерского баланса?
3. Для чего проводится инвентаризация перед составлением годового отчета?
4. Из чего состоит годовая отчетность?
5. Кто подписывает отчетность?
6. Какое значение имеет баланс для руководства организации?
7. Какая информация должна содержаться в пояснительной записке к годовому отчету?

Приложение к главе 17

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС

на 1 января 200 7 г.

Организация **ООО «Визит»** Форма № 1 по ОКУД _____ по ОКПО _____
 Идентификационный номер налогоплательщика _____ ИНН _____
 Вид деятельности **монтажные работы** по ОКВЭД _____
 Организационно-правовая форма/форма собственности _____ по ОКФС/ОКФС _____
ООО / **частная** по ОКФС/ОКФС _____
 Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (неужное зачеркнуть) по ОКЕИ _____
 Местонахождение (адрес) **пр. 60 лет Победы, 75** по ОКЕИ _____

КОДЫ	
0710001	
4901111.7	
77.67047230	
65	16
384/385	

Дата утверждения _____
 Дата отправки (принятия) _____

АКТИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы	110	3	2
Основные средства	120		
Незавершенное строительство	130		
Доходные вложения в материальные ценности	135		
Долгосрочные финансовые вложения	140		
Отложенные налоговые активы	145		
Прочие внеоборотные активы	150		
ИТОГО по разделу I	190	3	2
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	558	1282
в том числе:			
сырье, материалы и другие аналогичные ценности	211	114	338
животные на выращивании и откорме	212		
затраты в незавершенном производстве	213		
готовая продукция и товары для перепродажи	214	442	241
товары отгруженные	215		
расходы будущих периодов	216	2	3
прочие запасы и затраты	217		
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	220	3	
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230		
в том числе покупатели и заказчики	231		
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240	7	69
в том числе покупатели и заказчики	241		
Краткосрочные финансовые вложения	250		
Денежные средства	260	97	18
Прочие оборотные активы	270		
ИТОГО по разделу II	290	665	1369
БАЛАНС	300	668	1371

ПАССИВ	Код показателя	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1	2	3	4
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
Уставный капитал	410	8	8
Собственные акции, выкупленные у акционеров	411		
Добавочный капитал	420		
Резервный капитал	430		
в том числе:			
резервы, образованные в соответствии с законодательством	431		
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432		
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	470	315	466
ИТОГО по разделу III	490	323	484
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	510		
Отложенные налоговые обязательства	515		
Прочие долгосрочные обязательства	520		
ИТОГО по разделу IV	590		
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы и кредиты	610		
Кредиторская задолженность	620	345	877
в том числе:			
поставщики и подрядчики	621		
задолженность перед персоналом организации	622	7	18
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	623	1	1
задолженность по налогам и сборам	624	43	87
прочие кредиторы	625	294	791
Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов	630		
Доходы будущих периодов	640		
Резервы предстоящих расходов	650		
Прочие краткосрочные обязательства	660		
ИТОГО по разделу V	690	345	877
БАЛАНС	700	668	1371
Справки о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах			
Арендованные основные средства	910		
в том числе по линиту	911		
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	920		
Товары, принятые на комиссию	930		
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	940		
Обеспечения обязательств и платежей полученные	950		
Обеспечения обязательств и платежей выданные	960		
Износ жилищного фонда	970		
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	980		
Нематериальные активы, полученные в пользование	990		
	995		

Руководитель Базнов С. В. Главный бухгалтер Андреев С. В.
 (подпись) (расшифровка подписи) (подпись) (расшифровка подписи)

" 28 " марта 200 7 г.

РАЗДЕЛ III. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Глава 18

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

18.1. Задачи учета затрат на производство

Процесс производства является важнейшей стадией кругооборота средств предприятия. В ходе этого процесса предприятие, расходуя материальные, трудовые и финансовые ресурсы, формирует себестоимость изготовленной продукции (работ, услуг), что в конечном итоге определяет финансовый результат его работы.

Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов и прочих затрат на ее производство и продажу.

В учете затрат формируется основная информация для повседневных потребностей управления, поэтому он составляет важнейшую часть управленческого учета предприятия.

Для успешной работы руководителю предприятия необходимо разбираться в информации о производственных затратах. Анализ затрат позволит определить эффективность расходов, уточнить, не будут ли они чрезмерными, подскажет, как применить сведения о затратах на ближнюю и дальнюю перспективу, как регулировать и контролировать расходы, как спланировать реальный уровень прибыли, поможет принять оптимальное решение при назначении цены, подбора ассортимента, поиска новых партнеров и рынка сбыта.

На основании бухгалтерской отчетности о структуре затрат руководитель может эффективнее организовать производство, оптимальнее расположить структурные подразделения, так, например, выясняется, что доставка товаров из удаленного склада в магазин обходится дешевле, чем аренда ближнего склада.

Основными задачами бухгалтерского учета издержек производства предприятий являются:

— учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции;

— своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и сбыт продукции;

— исчисление (калькулирование) фактической себестоимости продукции;

— контроль за экономным использованием сырья, материальных и трудовых ресурсов;

— выявление резервов снижения себестоимости продукции;

— предоставление управленческим структурам предприятия информации, необходимой для управления производственными процессами и принятия решений.

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, понесенным в связи с производством и продажей продукции в отчетном периоде. В себестоимость продукции включают фактически произведенные затраты, что позволяет установить их достоверный уровень, определить реальную себестоимость продукции, прибыль и рентабельность.

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 лимитируемым элементам затрат.

В себестоимость включают полную сумму таких расходов, но при расчете налогооблагаемой прибыли к ее фактически полученной величине прибавляют расходы, произведенные предприятием сверх норм.

Не включаются в себестоимость продукции затраты и потери, отнесенные на счет прибылей и убытков: затраты по аннулированным заказам, затраты на содержание законсервированных производственных мощностей, судебные издержки и арбитражные сборы, штрафы и др.

Правила формирования информации о расходах организации в бухгалтерском учете устанавливает Положение по бухгалтерскому учету 10/99, утвержденное приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н.

Основным документом, регламентирующим бухгалтерский учет затрат на производство и учет их для целей налогообложения, является гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» и ПБУ 18/02 «Учет расходов по налогу на прибыль».

18.2. Состав и группировка затрат предприятия

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности представляют собой расходы, связанные с изготовлением продукции, приобретением и продажей товаров. Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности ведется на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Прочие расходы отражаются в бухгалтерском учете на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В целях выполнения управленческих и контрольных функций аналитический учет расходов должен обеспечить группировку затрат на производство в нескольких разрезах:

1) по месту их возникновения (производствам, цехам, участкам) и по характеру производства (основное, вспомогательное);

2) по экономическому содержанию:

- по элементам затрат;
- по статьям калькуляции.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена группировка по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисление на социальное страхование (единый социальный налог);
- амортизация;
- прочие затраты (платежи по обязательным видам страхования, командировочные и др.)-

Этот перечень экономических элементов является единым и обязательным для всех предприятий.

Группировка затрат по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов.

Затраты по экономическим элементам сгруппированы на соответствующих балансовых счетах: счет 10 «Материалы», счет 70 «Расходы по оплате труда» и т. д.

Классификация затрат по экономическим элементам позволяет определить структуру себестоимости, процентное соотношение удельного веса каждого элемента ко всей себестоимости.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции затраты группируются и учитываются по статьям калькуляции. На промышленных предприятиях установлена типовая номенклатура калькуляционных статей затрат, которую можно представить в следующем виде:

- 1) сырье и материалы;
- 2) возвратные отходы (вычитаются);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты, услуги производственно-го характера сторонних предприятий;
- 4) топливо и энергия на технологические цели;
- 5) основная и дополнительная заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисления на социальные нужды;
- 7) расходы на подготовку и освоение производства;
- 8) общепроизводственные расходы;
- 9) общехозяйственные расходы;
- 10) потери от брака;
- 11) прочие производственные расходы;
- 12) расходы на продажу;
- 13) полная себестоимость.

Затраты по первым одиннадцати статьям образуют **производственную себестоимость**. Для определения полной себестоимости продукции к производственной себестоимости прибавляют расходы на продажу продукции. По данным статьям производится калькулирование себестоимости продукции и составляются калькуляции. Поэтому данные статьи называются калькуляционными.

По способу включения в себестоимость затраты подразделяются на прямые и накладные (косвенные).

Прямые затраты — это те, которые на основании первичных документов можно прямо и непосредственно отнести на затраты определенного вида продукции (материалы, заработная плата рабочих, потери от брака и др.).

Накладные, или косвенные, — одновременно относятся ко всем видам работ, услуг, продукции (освещение, отопление, работа оборудования и т. д.). Их включают в затраты при определении общей суммы по окончании месяца путем распределения.

В зависимости от объема производства различают переменные и условно-постоянные затраты.

Переменные — это затраты, которые находятся в прямой пропорциональной зависимости от объема производства. К ним относят затраты на материалы и оплату труда.

Условно-постоянными считаются затраты, величина которых не находится в прямой зависимости от объема производства. К ним

относят расходы на освещение, отопление помещений, заработную плату производственного персонала, амортизационные отчисления.

В зависимости от периодичности возникновения расходы делятся на текущие и единовременные. К **текущим** относятся расходы, имеющие частую периодичность осуществления, например расход сырья и материалов. К **единовременным** (однократным) относят расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др. Четкое разделение затрат производства на текущие и единовременные имеет большое значение для правильного ежемесячного расчета себестоимости продукции.

По участию в процессе производства затраты классифицируют на производственные и расходы на продажу.

18.3. Группировка затрат по экономическим элементам для целей налогообложения

В соответствии с гл. 25 НК РФ налогоплательщик может уменьшить полученные доходы на сумму произведенных расходов.

При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществляемые налогоплательщиком.

Расходы подразделяются на:

- расходы, связанные с производством и продажей;
- прочие расходы.

В соответствии со ст. 253 НК РФ расходы, связанные с производством и продажей, подразделяются на:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- сумму начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Согласно ст. 254 НК РФ к **материальным расходам** относятся следующие затраты организации:

- на приобретение сырья и материалов, используемых в производстве (при выполнении работ, оказании услуг);
- на приобретение топлива, воды, энергии, расходуемых на технологические цели;
- на приобретение работ и услуг производственного характера, выполняемых сторонними организациями.

Стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения, включая начисленные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением ТМЦ.

Группировка расходов в зависимости от характера и особенностей деятельности организации

расходы, связанные с производством и продажей

прочие расходы

расходы, связанные с изготовлением, хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и продажей товаров (работ, услуг, имущественных прав)

L затраты на осуществление деятельности, не связанной с производством и продажей

расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание ОС и иного имущества, на поддержание их в исправном состоянии

расходы на освоение природных ресурсов

расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки

расходы на обязательное и добровольное страхование

прочие расходы, связанные с производством и продажей

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов.

Согласно ст. 255 НК РФ в **расходы на оплату труда** включаются любые начисления работникам в денежной и (или) натуральной формах, надбавки, компенсационные выплаты, связанные с режимом работы или труда, премии и единовременные поощрительные начисления, а также расходы, связанные с содержанием этих работников, предусмотренные нормами законодательства Российской Федерации, трудовыми и коллективными договорами.

Согласно ст. 256 НК РФ **амортизируемым имуществом** признаются имущество, результаты интеллектуальной деятельности, которые находятся у организации на праве собственности и использу-

ются им для извлечения дохода и стоимость которых погашается путем начисления амортизации. Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 10 000 руб.

Налогоплательщики начисляют амортизацию двумя методами: линейным и нелинейным. Амортизируемое имущество распределено по десяти амортизационным группам в зависимости от срока его полезного использования в соответствии с классификатором основных средств, разработанным Правительством РФ.

К прочим расходам относятся:

- расходы на ремонт основных средств в размере фактических затрат;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки (НИОКР);
- расходы на обязательное и добровольное страхование имущества;
- расходы на социальное страхование.

Нормируемые расходы учитываются для целей налогообложения только в пределах норм, установленных Правительством РФ:

- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- расходы на рекламу;
- расходы на подготовку и переподготовку кадров и др.

При методе начисления расходы признаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств.

В соответствии со ст. 318 НК РФ для целей налогообложения, если налогоплательщик определяет доходы и расходы по методу начисления, расходы на производство и продажу подразделяются на две большие группы: **прямые** и **косвенные**.

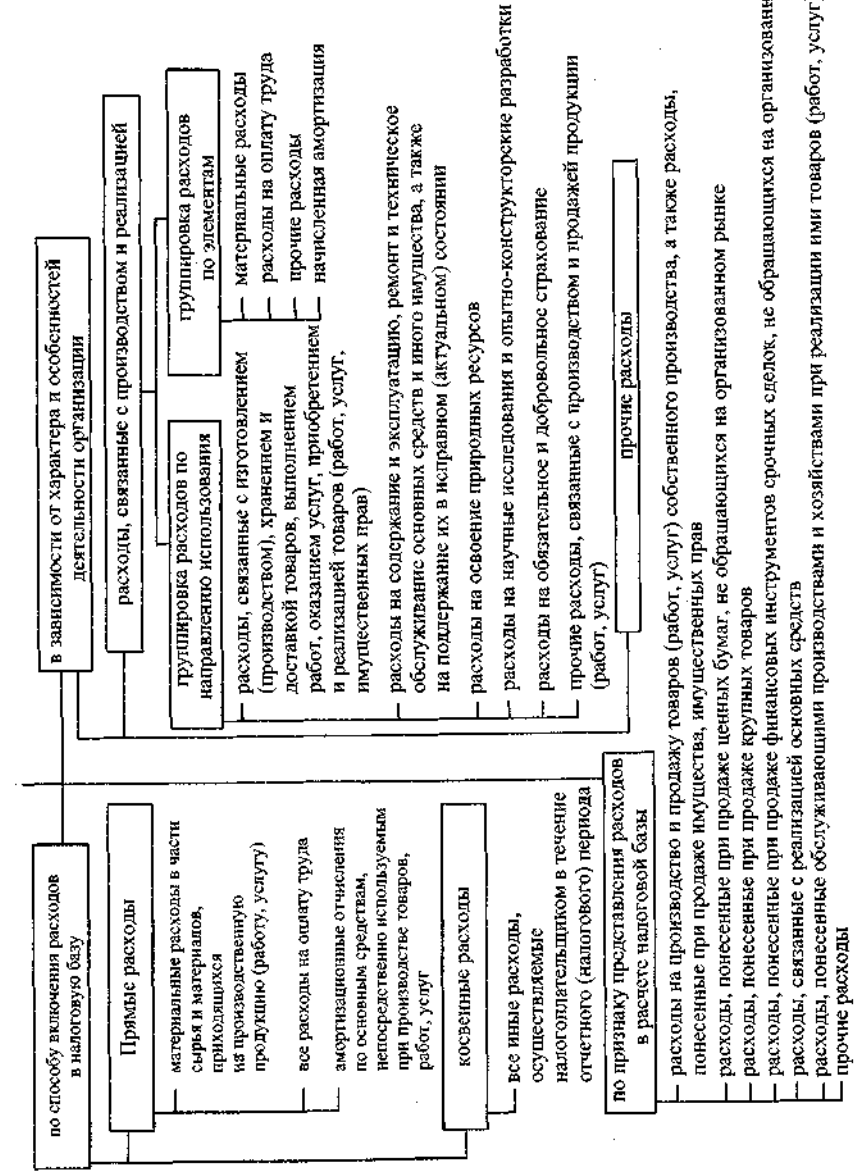
К **прямым расходам** относятся материальные расходы, расходы на оплату труда и амортизационные отчисления.

При этом в составе прямых расходов учитываются:

- материальные расходы, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг (подп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ), т. е. те, объем расхода которых прямо пропорционален объему выпущенной продукции, выполненных работ или оказанных услуг;

- расходы на оплату труда основных производственных рабочих (ст. 255 НК РФ), т. е. только того персонала, который непосредственно занят выполнением операций по выпуску продукции, выполнению работ или оказанию услуг. Заработная плата цехового, хозяйственного и управленческого персонала относится к косвенным расходам;

Группировка расходов в соответствии с главой 25 НК РФ



— амортизационные отчисления по основным средствам, непосредственно используемым при производстве товаров, работ, услуг (ст. 256—259 НК РФ).

К косвенным расходам относятся все иные расходы, осуществленные налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде. При этом сумма косвенных расходов на производство и продажу, осуществленных в отчетном (налоговом) периоде, в полном объеме относится на уменьшение доходов от производства и реализации данного отчетного (налогового) периода.

Таким образом, к категории косвенных расходов относятся все прочие расходы организации: материальные затраты, осуществленные при выполнении работ или мероприятий, относящихся к общепроизводственным (цеховым) расходам; административно-управленческим и хозяйственным расходам, заработная плата работников цехового персонала (управления цехом и обслуживающего персонала цеха); заработная плата работников аппарата управления организацией и административно-хозяйственного персонала; амортизация объектов основных средств, которые используются в производственной или управленческой деятельности, но не относятся к объектам, непосредственно используемым при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг (объектам, стоящим в производственных цехах, на строительных площадках и т. п.).

Сумма остатков незавершенного производства на конец текущего месяца учитывается в составе прямых расходов следующего месяца и участвует в дальнейшем при формировании остатков незавершенного производства следующих периодов.

18.4. Система счетов для учета затрат на производство

Для учета затрат на производство Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета:

- 20 «Основное производство»;
- 23 «Вспомогательные производства»;
- 25 «Общепроизводственные расходы»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 28 «Брак в производстве»;
- 97 «Расходы будущих периодов»;
- 96 «Резервы предстоящих расходов».

Для обеспечения учета затрат производства по элементам и статьям калькуляции все затраты основного производства группируют по видам изготавливаемой продукции на счете 20. Счет по отношению к балансу — активный, сальдовый, по назначению — калькуляционный, по экономическому содержанию — характеризует состояние хозяйственных процессов.

Таблица 1

Счет 20 «Основное производство»

Кредит счетов	Д-тсч. 20	К-тсч. 20	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — фактическая себестоимость незавершенного производства	Стоимость сэкономленных материалов и возврат отходов, сданных на склад	10
10	Отпущено сырья и материалов на изготовление продукции по учетным ценам	Фактическая себестоимость окончательного брака продукции	28
10	Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих включению в себестоимость продукции	Фактическая себестоимость готовой продукции, сданной на склад	43,40
05	Амортизация НМА		
70	Расходы на оплату труда работников, занятых выпуском продукции		
96	Резерв на оплату отпусков рабочих		
69	Начисление ЕСН		
97	Расходы на освоение новых видов продукции и производства, подлежащих списанию на изготовленную продукцию		
25/1	Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования		
25/2	Общепроизводственные расходы		
26	Общехозяйственные расходы		
	Итого фактические затраты отчетного месяца		

Для определения себестоимости продукции и услуг вспомогательных производств используют счет 23 «Вспомогательные производства». По назначению, экономическому содержанию и отношению к балансу этот счет соответствует счету 20 «Основное производство».

Для учета расходов, произведенных в отчетном месяце, но не подлежащих включению в себестоимость отчетного периода, используется счет 97 «Расходы будущих периодов». К ним относят расходы по освоению новых видов продукции и др. Счет активный, сальдовый, по назначению — отчетно-распределительный, по экономическому содержанию — характеризует состояние хозяйственных процессов.

Таблица 2

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит счетов	Д-т сч. 23	К-т сч. 23	Дебет счетов
1	2	3	4
10	С — фактическая себестоимость незавершенного производства инструментальных и ремонтных цехов	Стоимость сэкономленных материалов и возврат отходов, сданных на склад	10
70, 69, 96	Стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей вспомогательным производствам по учетным ценам Расходы на оплату труда (с начислениями ЕСН) рабочим вспомогательных производств, в резерв на оплату отпусков	Фактическая себестоимость окончательного брака Плановая стоимость встречных услуг, оказанных цехам вспомогательных производств	28 23
25/1	Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования	Фактическая себестоимость услуг, оказанных основным потребителям. Фактическая себестоимость оказанных услуг на сторону	25,26 90
25/2	Общепроизводственные расходы		
26	Общехозяйственные расходы на работы (ремонтные)		
28	Потери от брака продукции		
	Итого затрат на выполненные работы отчетного месяца		

Производственная необходимость в части регулирования себестоимости продукции требует создания в организации резервов для предстоящих расходов и платежей (например, резерв на оплату отпуска рабочих). Для этих целей используют отчетно-распределительный

Таблица 3

Счет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит счетов	Д-т сч. 97	К-т сч. 97	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — сумма расходов, произведенных, но не включенных в себестоимость продукции	Списание ранее произведенных расходов на себестоимость продукции отчетного месяца, к которому они относятся	20,26
51	Расходы, оплаченные с расчетного счета, но не относящиеся к себестоимости продукции отчетного периода	Списание части расходов по освоению новых видов продукции на себестоимость продукции при переходе к массовому производству	20
51	Арендная плата, плата за телефон, подписная плата за техническую литературу и т. п. за несколько месяцев вперед		
10,02, 70,69, 96	Расходы текущего месяца по освоению новых видов продукции (опытных образцов)		

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов». Счет пассивный, характеризует состояние хозяйственных процессов.

Таблица 4

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счетов	Д-т сч. 96	К-т сч. 96	Дебет счетов
70	Сумма отпускных, начисленных рабочим всех производств и цехов	С — сумма неиспользованного резерва по назначению (на отпуск рабочим, на ремонт основных средств)	
23,60 и др.	Списание затрат отчетного месяца по ремонту основных средств, производимому за счет ранее созданного резерва	Образование резерва в текущем месяце на оплату отпусков рабочим всех производств и цехов Образование резерва в текущем месяце на ремонт оборудования и прочих основных средств	20,25, 23 25,26

Учет затрат на исправление брака и средств, затраченных на окончательный брак, ведут на калькуляционном счете 28 «Брак в производстве». Счет активный, сальдо не имеет, в балансе не отражается.

Таблица 5

Счет 28 «Брак в производстве»

Кредит счетов	Д-тсч. 28	К-тсч. 28	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — нет		
10	Учетная стоимость товарно-материальных ценностей, израсходованных на исправление брака продукции	Оприходование лома и отходов от списания окончательного брака	10
70, 69,96	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочих за исправление брака продукции	Списаны расходы на виновников окончательного и исправимого брака — рабочих	73/2
25/1	Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, списанные на исправление брака продукции	Списано (отнесено) расходов на виновников брака — поставщиков материалов	60
25	Общепроизводственные расходы, списанные на исправление брака продукции	Списываются потери от брака на выпущенную готовую продукцию и выполненные работы	20,23
20,23	Списывается фактическая себестоимость окончательного брака		

Учет расходов по управлению и обслуживанию производств ведут на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». На счете 25 отражаются затраты цеха, на счете 26 учитывают расходы по управлению предприятием. Счета 25 и 26 активные, сальдо не имеют, в балансе не отражаются. Затраты, отнесенные в течение месяца на эти счета, в конце месяца распределяются между видами продукции пропорционально принятой базе распределения.

Система производственных счетов позволяет сгруппировать затраты и вести их учет в следующей последовательности:

— отражаются элементы затрат за месяц на дебете производственных счетов (материалы, заработная плата, амортизация и т. д.);

— списываются расходы будущих периодов и резервируются предстоящие расходы данного месяца;

— общепроизводственные расходы списываются или распределяются между работами и услугами вспомогательных производств,

Таблица 6

Счет 25, субсчет 1 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования»

Кредит счетов	Д-тсч. 25/1	К-тсч. 25/1	Дебет счетов
	С — нет		
10	Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание машин и оборудования	Списание части затрат на исправление брака продукции	28
70, 69,96	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочих по наладке и обслуживанию оборудования	Списание остальной части затрат на продукцию основного и вспомогательного производств и их распределение между видами работ и изделиями (заказчиками)	20,23
60	Услуги, полученные со стороны на содержание оборудования и рабочих мест (энергия, сжатый воздух и т. п.)		
02	Амортизация оборудования и внутрицехового транспорта		
23	Услуги вспомогательных производств		

Таблица 7

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит счетов	Д-тсч. 25	К-тсч. 25	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — нет		
10	Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание зданий, цехов, сооружений и т. п.	Списание части затрат на исправление брака продукции	28
70,69	Расходы на оплату труда (с начислениями) рабочих цеха по охране труда и прочим работам	Списание остальной части затрат на продукцию основного и вспомогательного производства и их распределение между видами работ и изделиями (заказчиками)	20,23
05	Амортизация НМА		
70, 69,96	Расходы на оплату труда (с начислениями) управленческого персонала цеха		

Окончание табл. 1

1	2	3	4
02	Амортизация прочих основных средств цеха		
60	Услуги, полученные со стороны на содержание зданий, сооружений, цеха		
71	Расходы из подотчетных сумм на содержание зданий, сооружений, цеха, охраны труда и технику безопасности		

Таблица 8

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счетов	Д-т сч. 26	К-т сч. 26	Дебет счетов
1	2	3	4
	С — нет		
10	Учетная стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание зданий, сооружений, заводоуправления, лабораторий	Списание части затрат на работы, выполненные цехами вспомогательных производств на сторону	23
70,69	Расходы на оплату труда (с начислениями) управленческого персонала заводоуправления	Списание остальной части затрат на продукцию основного производства и их распределение между видами работ и изделиями (заказами)	20
05	Амортизация НМА		
02	Амортизация прочих основных средств заводоуправления		
97	Суммы ежемесячных списаний расходов будущих периодов (подписка на техническую литературу и др.)	Списание общехозяйственных расходов на себестоимость продаж	90
60	Услуги, полученные со стороны на содержание зданий, сооружений, лабораторий		
71	Расходы на командировки, почтовые расходы		

- суммируются и распределяются общепроизводственные расходы основных цехов и общехозяйственные расходы;
- определяются потери от брака и включаются в себестоимость продукции;
- определяется себестоимость незавершенного производства основного производства и выпущенной продукции.

18.5. Организация аналитического учета затрат на производство

Особо важное значение имеют правильная организация аналитического учета и его своевременность. Данные аналитического учета — база сведений или необходимая информация для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия.

Данные аналитического учета используются при составлении внутренней отчетности, строящейся на информации о видах, количестве, единицах измерения, цехах-изготовителях, статьях затрат выпускаемой продукции. Аналитический учет ведут в развитие всех синтетических счетов по учету затрат на производство.

По счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» аналитический учет организуется по каждому заказу, виду работ, виду продукции в отдельности, в разрезе статей калькуляции и мест выполнения работ (цех). Для этого разработаны карточки (ведомости) аналитического учета производства.

Аналитический учет в развитие синтетического счета 20 «Основное производство» должен обеспечить группировку информации по остаткам незавершенного производства на начало и конец месяца, по затратам за отчетный месяц, по суммам, списанным в виде затрат на окончательный брак, на себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. При цеховой структуре управления аналитический учет затрат необходимо организовать в разрезе каждого цеха по статьям расходов.

Аналитический учет по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» ведут в карточках учета производства.

На основе первичных документов, фиксирующих операции по отнесению затрат на производство (требований, лимитно-заборных карт, нарядов на выполнение работ и др.), составляются разработочные таблицы распределения расхода материалов, транспортно-заготовительных расходов, возвратных отходов, начисленной заработной платы, отчислений с заработной платы, распределения общехозяйственных и общепроизводственных расходов и справки-расчеты бухгалтерии.

Информация, рассчитанная в разработочных таблицах, заносится в карточки учета производства.

При цеховой структуре управления производством каждая статья калькуляции в карточке подразделяется по цехам.

При нормативном методе учета затрат указанные показатели расшифровываются по нормам, отклонениям от норм, изменениям норм.

Таблица 9

Карточка учета производства

Предприятие		Год	Месяц	Наименование изделия	Калькуляционная единица	Количество выпуска
Статьи калькуляции	Незавершенное производство на начало месяца	Затраты за отчетный месяц (дебет)	На недостачу незавершенного производства	На окончательный брак	На товарный выпуск	Незавершенное производство на конец месяца
Материалы: Цех 1	70 000	430 000			450 000	50 000
Цех 2	30 000	270 000		2000	278 000	20 000
Итого	100 000	700 000		2000	728 000	70 000

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» организуется в ведомости № 12 «Затраты цеха». Это регистр аналитического и синтетического учетов. Он открывается ежемесячно по каждому цеху в отдельности для учета затрат в синтетическом разрезе по дебету счетов 20, 23, 28 и в аналитическом разрезе по счетам 25/1 и 25 с кредита корреспондирующих счетов. Данные аналитического учета представляют собой статьи затрат. Так, в счет 25/1 включены статьи: амортизация оборудования и транспортных средств, эксплуатация оборудования, текущий ремонт оборудования и транспортных средств, внутривозвратное перемещение грузов и пр.

По приведенным выше статьям планируются затраты, а значит, и организуется бухгалтерский учет. Ведомость № 12 имеет шахматную форму графления, в которую записываются суммы хозяйственных операций по счетам. Преимущества ведомости № 12 — наличие показателей: «Итоги за месяц», «По смете за месяц», «Фактически с начала года», «По смете на квартал (год)» к счетам 25/1 и 25. Сопоставление этих показателей дает возможность выявить резервы для снижения себестоимости продукции, бороться с перерасходами. Данные «Фактически с начала года» используются для анализа расходов по управлению и обслуживанию производств. Аналитический учет общехозяйственных расходов осуществляется в ведомости № 15 точно в таком же порядке, как и по счетам 25/1 и 25 в ведомости № 12, т. е. по статьям расходов.

Ведомость № 15 открывается ежемесячно и заполняется на основании тех же документов, что и ведомость № 12.

В ведомости № 15 ведется также аналитический учет по счетам 96 «Резервы предстоящих расходов» и 97 «Расходы будущих периодов» по статьям расходов и по местам возникновения затрат. Обороты по дебету и кредиту счетов 96 и 97 в ведомости № 15 определяются не только за месяц, но и с начала года. Кроме того, эти счета имеют сальдо как на начало года, так и на каждый отчетный период, что также фиксируется в ведомости № 15.

Синтетический учет производственных затрат по цехам ограничивается показателями ведомостей № 12 и 15, а по предприятию в целом используется журнал-ордер № 10.

Окончательная сумма оборотов по кредиту производственных счетов ежемесячно рассчитывается в журнале-ордере № 10/1.

18.6. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

18.6.1. Калькулирование себестоимости

Калькулирование определяется как система экономических расчетов себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ, услуг). В процессе калькулирования соизмеряются затраты на производство с количеством выпущенной продукции и определяется себестоимость единицы продукции.

Основная задача калькулирования состоит в определении издержек, которые приходятся на единицу продукции (работ, услуг), предназначенных для продажи, а также для внутреннего потребления.

Конечным результатом калькулирования является составление калькуляций.

В зависимости от целей калькулирования различают следующие виды калькуляций: плановую, сметную и фактическую. Все они отражают расходы на производство и реализацию единицы конкретного вида продукции в разрезе калькуляционных статей.

Плановая калькуляция составляется на плановый период на основе действующих на начало этого периода норм или смет.

Сметная калькуляция рассчитывается при проектировании новых производств и конструировании вновь осваиваемых изделий при отсутствии норм расхода.

Фактическая (отчетная) калькуляция отражает совокупность всех затрат на производство и продажу продукции и используется для контроля за выполнением плановых заданий по снижению себестоимости различных видов продукции, а также для анализа и динамики себестоимости.

Объектом калькулирования являются издержки, связанные с производством конкретного продукта.

Производственный учет, являясь частью бухгалтерского учета, предполагает сбор информации об издержках предприятия, документальное оформление хозяйственных операций, связанных с производственными затратами. Информация, собранная в системе производственного учета, является базой для расчета себестоимости единицы продукции.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) можно подразделить условно на три этапа:

- 1) исчисление себестоимости всей выпущенной продукции в целом;
- 2) определение фактической себестоимости по каждому виду продукции;
- 3) определение себестоимости единицы продукции, выполненной работы.

Калькулирование себестоимости продукции является необходимым процессом при управлении производством. Содержащаяся в современных системах калькулирования информация позволяет не только решать традиционные задачи, но и прогнозировать:

- целесообразность дальнейшего выпуска продукции;
- установление оптимальной цены на продукцию;
- оптимизацию ассортимента выпускаемой продукции;
- целесообразность обновления действующей технологии;
- оценку качества работы управленческого персонала.

Метод калькулирования предполагает систему производственного учета, при котором определяются фактическая себестоимость продукции, а также издержки на единицу продукции.

В зависимости от организации и технологии производства, вида и ассортимента производимой продукции применяются различные методы учета затрат на производство и калькулирование фактической себестоимости продукции:

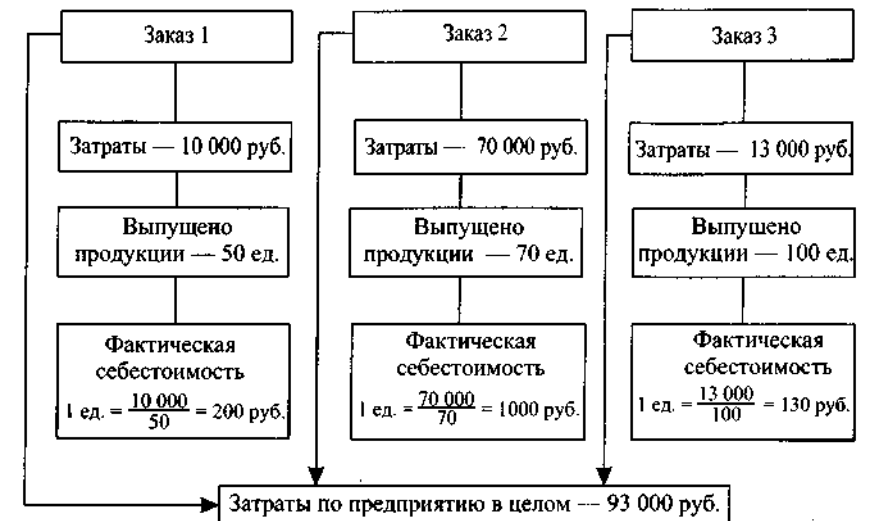
- нормативный;
- позаказный;
- попередельный;
- попроцессный (простой).

18.6.2. Позаказный метод учета производства

Его применяют в индивидуальных и мелкосерийных производствах. При этом методом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, создаваемый на заранее определенное количество продукции.

В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции в карточке учета производства.

Учет прямых затрат по заказу ведут на основании первичных документов, отражающих расход материалов, заработной платы, выработку и т. д. Косвенные (накладные) расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или отрасли способам. Все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа, что является существенным недостатком этого метода.



Себестоимость частично выполненного заказа определяют условно, на основании плановой или фактической калькуляции аналогичного изделия, изготовлявшегося ранее, с учетом изменения в его конструкции, технологии, условий производства.

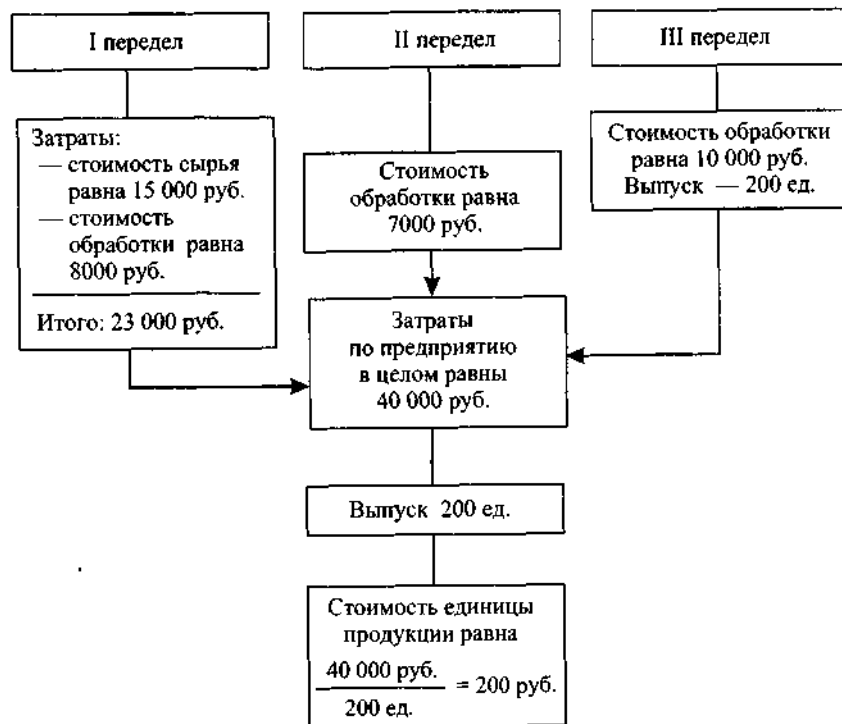
Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня открытия его до дня выполнения. Окончание работ по заказу фиксируют в накладной, акте на сдачу выполненных готовых изделий.

Себестоимость одного изделия определяется делением суммы затрат по заказу на количество изготовленных изделий.

18.6.3. Попередельный метод учета затрат на производство

Попередельный метод учета затрат применяется там, где процесс выпуска готовой продукции состоит из нескольких последовательно технологически законченных переделов, а себестоимость ис-

числяют по каждому переделу, так как готовой продукцией может быть сам передел (текстильная продукция, черная металлургия и т. д.).



Себестоимость конечного продукта будет составлять сумма затрат всех переделов. Прямые затраты отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела.

Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт обработки, а полуфабрикат собственного производства. Полуфабрикаты собственного производства используются не только в следующих переделах своего производства, но и реализуются на сторону другим предприятиям как покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты.

Пример

Производственный цикл на предприятии имеет три передела. Изготовлено 200 изделий. Согласно установленным нормам первому

цеху отпущено сырья и материалов на 15 000 руб., затраты на обработку составили 8000 руб.

Вторым переделом израсходовано на обработку 7000 руб., третьим — 10 000 руб. Определить себестоимость по переделам.

$$\text{I передел} = \frac{(15\,000 + 8\,000) \text{ руб.}}{200 \text{ ед.}} = 115 \text{ руб.}$$

$$\text{II передел} = \frac{7\,000 \text{ руб.}}{200 \text{ ед.}} = 35 \text{ руб.}$$

$$\text{III передел} = \frac{10\,000 \text{ руб.}}{200 \text{ ед.}} = 50 \text{ руб.}$$

$$\text{Итого} \quad 200 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость единицы продукции составит $(23\,000 + 7\,000 + 10\,000) : 200 = 200$ (руб.).

18.6.4. Нормативный метод учета затрат на производство

Нормативный метод учета затрат на производство применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

На таких производствах отдельные виды затрат учитывают по текущим нормам, обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от норм с указанием места их возникновения, причин и виновников; фиксируют изменение текущих норм в результате организационно-технических мероприятий и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции. При нормативном методе учета затрат на производство предприятия пользуются плановой, нормативной и отчетной калькуляциями.

Фактическую себестоимость продукции определяют сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонений от норм и величины изменений норм:

$$\Phi_c = H_c + O_n + I_n,$$

где Φ_c — фактическая себестоимость; H_c — нормативная себестоимость; O_n — отклонение от текущих норм (экономия или перерасход); I_n — изменение норм (в сторону увеличения или уменьшения).

Отклонения от норм показывают, как соблюдаются технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т. д. Они делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, вызывающие их увеличение.

Положительные отклонения — экономия, достигнутая при расходе металла, при более полном использовании сырья и материалов с наименьшими отходами, сокращении времени на обработку деталей и на их сборку.

Отрицательные отклонения — дополнительное использование сырья и материалов сверх установленных норм, увеличение отходов:

$$O_n = H_c \times \text{Индекс отклонения } (\%),$$

$$I_n = H_c \times \text{Индекс изменения } (\%),$$

$$\text{Индекс } (\%) = \frac{\text{Сумма отклонений от норм или сумма изменений норм}}{\text{Нормативная себестоимость выпуска}} \times 100\%.$$

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало месяца, и квартальных смет расходов по обслуживанию производства.

Учет затрат по нормам и отклонений от них ведут только по прямым расходам (сырье, материалы, зарплата).

Нормативный метод учета затрат на производство призван выполнять две функции:

- обеспечить оперативный контроль за производственными затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельно отклонений от норм;
- обеспечить точное калькулирование себестоимости продукции.

18.6.5. Попроцессный (простой) метод учета

Этот метод учета затрат применяется на предприятиях с ограниченной номенклатурой и где незавершенное производство отсутствует (в добывающей промышленности, на электростанциях и т. д.). Прямые и косвенные затраты производства учитывают по статьям калькуляции на весь выпуск продукции, а среднюю себестоимость единицы продукции определяют делением суммы всех производственных затрат на количество продукции.

18.7. Учет материальных затрат

Сырье и материалы отпускаются в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляются лимитно-заборными картами, тре-

бованиями-накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства.

Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют следующие три основных метода: документирование, партионного раскроя и инвентарный.

Метод **документирования** основан на документальном оформлении всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий (при отпуске сырья и материалов сверх лимита, при замене одних видов сырья и материалов другими и др.). Данный метод в той или иной мере используется на всех промышленных предприятиях.

Сущность метода партионного раскроя заключается в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В нем указывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок (деталей) и отходов, которое должно быть получено из материалов, и фактически полученные заготовки и отходы. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сравнивают с нормативным. Экономию или перерасход материалов определяют сопоставлением фактического количества израсходованного материала с расходом по норме.

В раскройном листе указывают также причины выявленных отклонений и лиц, ответственных за раскрой материалов.

Метод партионного раскроя широко применяют в машиностроительной, швейной, обувной, мебельной отраслях промышленности и ряде других (в мясной, молочной и пищевой — при производстве консервных банок).

При инвентарном методе по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков израсходованного сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода.

Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам.

Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов особенно широко применяют в мясной, молочной, пищевой

промышленности, а также в металлургии, электроэнергетике, химической промышленности.

По истечении 1 месяца цеха составляют **отчеты о расходе сырья и материалов**, где указывают нормативный и фактический расходы материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ведомости (машинограммы) распределения израсходованных сырья и материалов (разработочные таблицы № 1), где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов.

Списание материалов в производство может происходить по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО), по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО). Применяемый предприятием порядок списания расхода материалов на производство должен быть отражен в учетной политике.

18.7.1. Учет отходов

При обработке материалов образуются отходы производства.

К ним относят остатки материалов, которые получились в результате технологической обработки. Отходы, которые могут быть использованы для изготовления продукции, или во вспомогательных цехах для хозяйственных нужд, или при реализации, называют возвратными, или ценными. Отходы, которые не представляют никакой ценности и не могут быть использованы, называют безвозвратными. Возвратные отходы уменьшают сумму затрат на производство, поэтому их списывают с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 10 «Материалы». На основании накладных, по которым сданы отходы, составляют группировочную ведомость отходов.

Таблица 10

Ведомость отходов
за _____ 200 ____ г.

Цех	Откуда поступили отходы		Дебет сч. 10 «Материалы» Сумма (руб.)
	Кредит счета	Заказ	
01	20 «Основное производство»	Заказ № 101	540
		пылесос прочие	130
	Итого сч. 20		670

18.8. Распределение заработной платы, премий и начислений со платы труда

Распределить начисленную заработную плату, премии и т. п. — значит правильно отнести их сумму в дебет производственных счетов, т. е. включить в себестоимость продукции, работ и услуг или использовать прочие источники (резерв на отпуск и т. д.).

В случае невозможности отнесения некоторых видов расходов на оплату труда по прямому признаку распределение их по видам продукции (заказам) производится пропорционально заработной плате по нормам.

Учитывается начисленная заработная плата по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Сдельная заработная плата производственных рабочих записывается по дебету счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» на основании документов (наряды, маршрутные листы и т. п.) в разрезе заказов (видов) изделий и выполненных работ как прямая статья калькуляции. Если же производственным рабочим начисляется повременная заработная плата, то она распределяется между заказами и видами работ пропорционально сдельной заработной плате (дебет счетов 20 и 23).

Повременная заработная плата начисляется вспомогательным рабочим по наладке оборудования, его смазке, чистке, текущему ремонту, относится в дебет счета 25/1 по статьям затрат.

Заработная плата, начисленная специалистам и служащим цехов, относится в дебет счета 25, а административно-управленческому персоналу организации — в дебет счета 26 по соответствующим статьям. Единовременные премии, начисленные всем категориям работников за счет прибыли, относят в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль» и кредит счета 70, а включаемые в себестоимость относят в дебет счетов 20, 25/1, 25, 26 и кредит счета 70.

Доплаты, начисленные рабочим за работу в ночное и сверхурочное время, распределяются между заказами и видами работ пропорционально сдельной или повременной заработной плате в дебет счетов 20 и 23. Заработная плата, начисленная рабочим (оплата дополнительных перерывов на кормление ребенка, времени выполнения государственных и общественных обязанностей, льготных часов подростков и т. п.), может быть отнесена к прямой статье калькуляции и распределяется между заказами и видами работ пропорционально основной заработной плате (дебет счетов 20 и 23). Одновременно с распределением заработной платы создается резерв на оплату отпусков рабочим. Его сумма зависит от планового процента, рассчитанного в организации, и от размера заработной платы, начисленной рабочим за отчетный период.

Сумма резерва включается в себестоимость продукции, работ и услуг и относится в дебет тех же счетов и статей, на которые отнесена заработная плата рабочих (дебет счетов 20, 23, 25/1, 25, кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»).

Вместе с распределением начисленной заработной платы, премий и образованием резерва на отпуска рассчитываются суммы единого социального налога и страховые взносы в Пенсионный фонд. Суммы ЕСН включаются в себестоимость продукции, работ и услуг и относятся в дебет тех же счетов и статей, что и начисленная заработная плата. Таким образом, образуется задолженность организации по ЕСН и страховым взносам в Пенсионный фонд. В учете делаются записи: Д-т 20, 25, 26 и др. К-т 69.

Распределение заработной платы и прочих перечисленных затрат производят в разработочной таблице № 1, которую заполняют на основании первичных документов по оплате труда. Затем на основе данных разработочной таблицы № 1 производят записи в ведомости № 12 по цехам (дебет счетов 20, 23, 25, 28), № 15 (дебет счетов 26, 97, 44, 96), журнале-ордере № 10/1 (дебет счетов 69 и 84) и в ведомости учета производства по группам и видам изделий.

18.9. Резервы предстоящих расходов

Занимаясь производственно-хозяйственной деятельностью, предприятие часто оплачивает расходы, размер которых не зависит от объема производимой (реализуемой) продукции. Размер таких расходов может определяться, например, сезонностью. И в результате этого возможны значительные колебания финансовых показателей деятельности предприятия в разные периоды. Этого можно избежать путем резервирования средств для оплаты предстоящих расходов.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н (в ред. от 24 марта 2000 г.), предприятия могут 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;

— гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Такие резервы могут создавать также торговые организации, имеющие склады, а также базы овощных и продовольственных товаров, холодильники и хладокомбинаты.

Создание резервов предстоящих расходов отражается в бухгалтерском учете организации по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в дебет производственных счетов:

Д-т 20 (23, 25, 26, 29, 44) К-т 96.

А уже затем, когда организации нужно будет оплатить расходы, на которые и создавался тот или иной резерв, она сделает у себя в учете проводки:

Д-т 96 К-т 70, 69.

Для равномерного отражения по учетным ценам издержек производства эти расходы включают в затраты в сметно-нормативном порядке.

Наиболее распространенным является резервирование заработной платы рабочим за время очередных отпусков. Обычно отпуска рабочим предоставляются в течение года неравномерно, что приводит к искажению себестоимости продукции. Чтобы не допустить такого влияния на себестоимость продукции, предстоящие выплаты заработной платы рабочим за время отпуска и начисления на нее единого социального налога резервируют, т. е. начисляют по установленным нормам, которые рассчитывает организация самостоятельно, исходя из планового фонда заработной платы на предстоящий год.

Как правило, резерв не должен иметь остаток на конец отчетного года. Поэтому суммы излишне созданного резерва сторнируются. Исключение составляет резерв на сложный ремонт основных средств, который проводится в течение нескольких лет. Переходящий остаток на следующий год могут иметь и резервы, создаваемые для равномерного включения в себестоимость расходов по статье «Зарплата» (на предстоящую оплату отпусков, выплату ежегодных вознаграждений). Это связано с тем, что отпуск за отчетный год может предоставляться и в следующем году, а премии по итогам работы за год выдаются, как правило, в начале следующего года.

Определяя размер такого резерва, необходимо учитывать сумму единого социального налога, который начисляется на данные выплаты.

Пример

ООО «Вымпел» занимается пошивом верхней одежды. Согласно учетной политике на 2007 г. оно создает резерв на предстоящую оплату отпусков работникам. На 1 января 2007 г. остаток по счету 96 «Резервы предстоящих расходов» (субсчет «Оплата предстоящих отпусков») составлял 6000 руб.

Плановый объем затрат на отпускные в 2007 г. равен 82 000 руб. Размер ежемесячных отчислений в резерв определяется как $\frac{1}{12}$ планового объема затрат на отпускные плюс 26% на отчисления ЕСН, а также 1,4% — отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

Таким образом, ежемесячно в резерв начисляется:
 $[82\ 000\ \text{руб.} + 82\ 000\ \text{руб.} \times (26\% + 1,4\%)]: 12\ \text{мес.} = 8705,67\ \text{руб.}$

Д-т 20 К-т 96 — 8705,67 руб.

Начислены отпускные в 2007 г. за счет созданного резерва:

Д-т 96 К-т 70 — 83 000 руб.

Начислены единый социальный налог и взнос по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев с суммы начисленных отпускных:

Д-т 96 К-т 69 — 22 742 руб. $[83\ 000\ \text{руб.} \times (26\% + 1,4\%)].$

На 1 января 2008 г. на счете 96 остаток кредитовый составит $(8705,67 \times 12\ \text{мес.}) - 83\ 000\ \text{руб.} - 22\ 742\ \text{руб.} + 6000\ \text{руб.} = 4726,04\ \text{руб.}$

18.10. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т. п.

К вспомогательным производствам относят энергетические, транспортные хозяйства, ремонтно-механические, ремонтно-строительные мастерские, компрессорный, инструментальный цех, холодильники и др.

Учет вспомогательных производств ведут на активном счете 23 «Вспомогательные производства». В дебет счета 23 в течение месяца относят все затраты вспомогательных производств с кредита материальных и расчетных счетов в корреспонденции Д-т 23 К-т 10, 70, 69, 25 и др.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяют между потребителями услуг пропорционально количеству потребленных услуг в соответствующих единицах измерения (1 кВт-ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1000 м³ сжатого воздуха, 1 м³ воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля и др.) в корреспонденции Д-т 25, 26, 29 К-т 23.

Различают простые и сложные вспомогательные производства. Простые имеют однопериодный технологический цикл и выпускают

(однородную продукцию (энергоцех, компрессорный и парокотельный цехи и др.). Себестоимость единицы продукции этих производств рассчитывается делением общей суммы затрат на объем выработанной продукции.

Сложные вспомогательные производства — инструментальный, ремонтный, транспортный цехи — выполняют различные виды работ, оказывают услуги, прошедшие множество технологических операций. Расчет фактической себестоимости в этом случае производится по каждому виду работ и продукции в отдельности по заказам и статьям калькуляции.

Выпуск продукции, выполненные работы и услуги вспомогательных производств оформляют следующими документами:

- накладными — количество изготовленных и сданных на склад инструментов;
- акты приема-сдачи отремонтированных объектов;
- путевые листы — объем перевозок транспортного цеха;
- справки главного механика, главного технолога — объема работ и услуг, выполненных простым производством.

Услуги, оказанные вспомогательными цехами друг другу, называются **встречными**. Встречные услуги оцениваются в учете по плановой цеховой себестоимости. Услуги, оказанные основным потребителям (заводоуправление и цехи основного производства), оцениваются по фактической цеховой себестоимости.

Распределение услуг вспомогательных производств между потребителями производят в разработочной таблице № 9. В ней указывают количественные данные по оказанию услуг, исчисляют себестоимость единицы услуги и сумму фактической себестоимости услуг.

Аналитический учет затрат вспомогательного производства организуется:

- в разрезе калькулируемых объектов — в карточках учета производства;
- по цехам — в ведомости № 12.

Синтетический учет затрат вспомогательных производств ведут в журнале-ордере № 10 по данным ведомости № 12.

Пример

На основании хозяйственных операций составить бухгалтерские проводки и распределить затраты парокотельной между потребителями пара.

Таблица Ц

Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.	Корреспонденции счетов	
			Кредит	Дебет
1	2	3	4	5
1	Израсходовано топлива в парокотельной станкоинструментального завода на выработку пара	10510	23	10/3
2	Начислена заработная плата рабочим парокотельной	15 000	23	70
3	Произведены начисления единого социального налога в размере 26% от начисленной заработной платы	3900	23	69
4	Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков рабочих парокотельной в размере 5% от начисленной зарплаты	750	23	96
5	Определить фактическую себестоимость 1 т пара, если в отчетном месяце выработано 2500 т пара. Списать затраты парокотельной, если известно, что пар используется на отопление:			
	— цехов основного производства — 2000 т	24 128	25	23
	— здания заводоуправления — 500 т	6032	26	23

Таблица 12

Сч. 23 «Вспомогательное производство»

Д-т	К-т
10510	24128
15 000	6032
3900	
750	
Об 30160	Об 30160
=	=

- Фактическая себестоимость 1 т пара равна 30 160 руб.: $2\ 500\ \text{т} = 12,064\ \text{руб.}$
- Списываем затраты парокотельной на потребителей:
 - отопление цеха: $12,064\ \text{руб.} \times 2000\ \text{т} = 24\ 128\ \text{руб.};$

— отопление заводоуправления:
 $12,064\ \text{руб.} \times 500\ \text{т} = 6032\ \text{руб.}$

18.11. Учет расходов по обслуживанию производства и управления

К расходам по обслуживанию производства и управления относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

18.11.1. Учет и распределение расходов на содержание и эксплуатацию оборудования

К таким расходам относятся:

- заработная плата рабочих по обслуживанию оборудования;
- ЕСН и страховые взносы в Пенсионный фонд с оплаты труда;
- текущий ремонт оборудования;
- эксплуатация оборудования (стоимость смазочных и обтирочных материалов, стоимость потребленного топлива, всех видов энергии, услуги вспомогательных производств);
- амортизация оборудования;
- прочие.

Учет расходов ведут на собирательно-распределительном счете 25 «Учет общепроизводственных расходов», субсчет 1 «Расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования». На дебете этого счета в течение месяца отражают перечисленные расходы с кредита материальных, расчетных счетов, амортизации основных средств в корреспонденции Д-т 25/1 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 60.

По кредиту осуществляют списание затрат на производственные счета 20, 23:

Д-т 20, 23 К-т 25/1.

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования относят к условно-переменным, поэтому они не зависят от объема производства продукции.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределяют между видами продукции и незавершенным производством пропорционально сметным (нормативным) ставкам. При отсутствии сметных ставок расходы распределяют пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Сметную ставку исчисляют путем умножения суммы сметных Расходов за один час работы оборудования на количество машино-часов работы оборудования.

Аналитический учет расходов на содержание и эксплуатацию оборудования ведут по каждому цеху в отдельности в «Ведомости учета затрат цеха № 12». Заполняют ее на основании разработочных таблиц № 1 распределения материалов и заработной платы и прочих расчетов.

Пример

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования в отчетном месяце составили 15 000 руб. На предприятии выпускают два вида изделий (изд. А и изд. Б).

В конце месяца списываются расходы на содержание и эксплуатацию оборудования и распределяются по видам продукции пропорционально сметным ставкам:

Виды продукции	Нормативная заработная плата производственных рабочих	Сметная ставка расходов в процентах к заработной плате	Сметная ставка, руб.
изд. А	10 000	30%	3000
изд. Б	20 000	35%	7000

Коэффициент распределения указанных расходов равен

$$K = 15\,000 : (3000 + 7000) = 1,5.$$

Определяем суммы расходов на содержание и эксплуатацию оборудования, относящиеся на:

изд. А — 3000 руб. \times 1,5 = 4500 руб. Д-т 20 К-т 25/1,

изд. Б — 7000 руб. \times 1,5 = 10 500 руб. Д-т 20 К-т 25/1.

18.11.2. Учет и распределение общепроизводственных расходов

Если на предприятии принята цеховая структура управления производством, то для учета расходов цеха используют собирательно-распределительный счет 25 «Общепроизводственные расходы». По характеристике счет 25 аналогичен счету 25/1.

На счете 25 учитывают следующие расходы:

- заработную плату специалистов, служащих и МОП цеха;
- единый социальный налог и страховые взносы в Пенсионный фонд с оплаты труда;
- содержание и ремонт производственных зданий и инвентаря;
- амортизацию зданий цехов;
- обеспечение нормальных условий труда и техники безопасности в цехах;
- прочие (расходы на содержание цеховых лабораторий, расходы на рационализаторство и др.);
- потери от простоев.

В течение месяца в дебет счета 25 относят расходы цеха с кредита материальных, расчетных и прочих счетов в корреспонденции д_т 25 К-т 10, 70, 69, 71, 60.

В конце месяца общепроизводственные расходы по каждому цеху полностью включают в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) основного и вспомогательного производств Д-т 20, 23 К-т 25 и распределяют между видами изготавливаемой продукции пропорционально принятой базе распределения (например, основной заработной плате производственных рабочих).

Пример

Общепроизводственные расходы в отчетном месяце составили 75 000 руб. На предприятии выпускается два вида изделий — А и Б. Сумма основной заработной платы производственных рабочих составила:

по изд. А — 100 000 руб.,

по изд. Б. — 150 000 руб.

Списать на себестоимость изделий и распределить между видами продукции общепроизводственные расходы.

Решение

1. Определяем коэффициент распределения:

$$K = 75\,000 \text{ руб.} : (100\,000 \text{ руб.} + 150\,000 \text{ руб.}) = 0,3.$$

2. Распределяем общепроизводственные расходы между изделиями А и Б:

изд. А — 100 000 руб. \times 0,3 = 30 000 руб. Д-т 20 К-т 25,

изд. Б — 150 000 руб. \times 0,3 = 45 000 руб. Д-т 20 К-т 25.

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведут в ведомости № 12 в разрезе статей затрат.

Синтетический учет ведут в журнале-ордере № 10 на основании данных ведомости № 12.

18.11.3. Учет общехозяйственных расходов

Общехозяйственные расходы — расходы, не имеющие непосредственного отношения к производственному процессу и связанные лишь с его организацией и управлением предприятием в целом.

К общехозяйственным расходам относят следующие:

1. Расходы на управление организацией:

— заработная плата аппарата управления;

— командировочные расходы;

— представительские расходы;

— содержание военизированной, пожарной и сторожевой охраны;

— единый социальный налог и страховые взносы в Пенсионный фонд с оплаты труда.

2. Прочие расходы:

- почтово-телефонные, телеграфные, типографские;
- расходы на содержание оргтехники;
- расходы на приобретение канцелярских принадлежностей бланков учета, периодических изданий, переплетные работы;
- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг;
- расходы на содержание и ремонт зданий офиса (отопление освещение);
- амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
- расходы по подготовке кадров;
- проведение опытов, испытаний.

Учет общехозяйственных расходов ведут на собирательно-распределительном счете 26 «Общехозяйственные расходы».

По дебету счета 26 в течение месяца отражаются все расходы, относимые в состав общехозяйственных, с кредита различных счетов:

Д-т 26 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 60, 76.

В конце месяца собранные общехозяйственные расходы подлежат полностью списанию на счет 20 и 23 и распределению между видами продукции, как правило, пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих:

Д-т 20, 23 К-т 26.

Остатка по счету 26 на конец месяца нет.

Пример

Общехозяйственные расходы за месяц составили 99 750 руб. На предприятии выпускаются три вида продукции — А, В, С. Сумма основной заработной платы производственных рабочих составила:

по изд. А — 300 000 руб.,

по изд. В — 250 000 руб.,

по изд. С — 500 000 руб.

Распределить общехозяйственные расходы между видами продукции и списать на себестоимость изделий.

Решение

1. Коэффициент распределения равен

$$99\,750 : (300\,000 + 250\,000 + 500\,000) = 0,095.$$

2. Распределяем расходы между видами продукции:

$$\text{изд. А} — 300\,000 \times 0,095 = 28\,500 \text{ Д-т 20 К-т 26;}$$

$$\text{изд. В} — 250\,000 \times 0,095 = 23\,750 \text{ Д-т 20 К-т 26;}$$

$$\text{изд. С} — 500\,000 \times 0,095 = 47\,500 \text{ Д-т 20 К-т 26.}$$

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в ведомости № 15 в разрезе статей затрат и заполняют на основании первичных документов и разработочной таблицы № 1, листков-расшифровок по прочим расходам.

Объем общехозяйственных расходов не связан с объемом производства, и в практике международных стандартов по бухгалтерскому учету их называют «некалькулируемые». Поэтому их относят, в отличие от всех прямых и косвенных (общепроизводственных) расходов, не на производственные счета, а на счет 90 «Продажи», т. е. на уменьшение доходов от продажи в корреспонденции:

Д-т 90 К-т 26.

Применение такого метода списания общехозяйственных расходов целесообразно в организациях, осуществляющих производство и продажу достаточно большой номенклатуры продукции, что позволяет упростить учетный процесс по распределению общехозяйственных расходов.

Способ списания общехозяйственных расходов предприятие выбирает при формировании учетной политики на предстоящий год.

18.11.4. Учет представительских расходов

Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью, — это затраты организации по приему и обслуживанию представителей других организаций, по проведению деловых встреч с партнерами по бизнесу.

К представительским расходам относят затраты по:

- проведению официального приема (завтрака, обеда) представителей;
- транспортному обеспечению участников, посещению ими культурно-зрелищных мероприятий;
- буфетному обслуживанию во время переговоров.

Указанные расходы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в пределах смет, утвержденных Советом (правлением) на отчетный год. Общая сумма расходов по смете и фактические расходы, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), не должны превышать предельных размеров, исчисляемых по нормативам.

Согласно гл. 25 НК РФ норма для исчисления представительских Расходов составляет 4% от расходов на оплату труда за отчетный период.

Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) разрешается только при наличии оправдательных первичных документов, в которых должны быть указаны дата и место, программа проведения деловой встречи, приглашение лица, величина расходов.

Оправдательными документами могут служить договоры со сторонними организациями на предоставление соответствующего рода работ, платежные поручения, чеки ККМ и др.

Представительские расходы в бухгалтерском учете организации отражаются по счету 26 «Общехозяйственные расходы» (без НДС) в корреспонденции:

Д-т 26 К-т 50, 71, 10, 69.

Сумма представительских расходов списывается в конце месяца со счета 26 на счет 90 «Продажи».

Весь НДС по представительским расходам относят на счет 19 «НДС по приобретенным ценностям», но возмещают из бюджета только ту часть налога, которая соответствует нормативной величине представительских расходов.

НДС по сверхнормативным расходам списывают на счет 91 «Прочие доходы и расходы». При этом сумма НДС по сверхнормативным расходам не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Бухгалтерские проводки:

— Д-т 26 К-т 76 — отражены представительские расходы, понесенные организацией;

— Д-т 19 К-т 76 — учтен НДС по представительским расходам;

— Д-т 76 К-т 51 (50) — оплачены расходы;

— Д-т 68 К-т 19 — зачтен НДС, соответствующий нормативным представительским расходам;

— Д-т 91 К-т 19 — списан НДС по сверхнормативным представительским расходам;

— Д-т 90 К-т 26 — списаны представительские расходы на себестоимость продаж.

Пример 1

В июле 2007 г. ЗАО «Альфа» принимало делегацию ООО «Вета». Расходы ЗАО «Альфа» составили:

— буфетное обслуживание — 1180 руб., включая НДС — 180 руб.;

— посещение театра — 500 руб., НДС не облагается;

— транспортное обслуживание делегации — 590 руб., включая НДС — 90 руб.

Бухгалтер ЗАО «Альфа» составила акт об отнесении затрат представительских расходов.

Отражение в учете представительских расходов:

Д-т 26 К-т 76, 71 — 2000 руб. — на сумму производственных расходов;

Д-т 19 К-т 76, 71 — 270 руб. — на сумму «входного» НДС;

Д-т 90 К-т 26 — 2000 руб. — списаны представительские расходы

Д-т 68 К-т 19 — 270 руб. — зачтен НДС.

Утверждаю:

Директор ЗАО «Альфа» Наумов А. Н.

23 июля 2007 г.

Таблица 13

АКТ

об отнесении затрат к представительским

Для приема делегации ООО «Вета» были произведены расходы:

Наименование расходов	Дата осуществления	Сумма, руб. (включая НДС)	Перечень подтверждающих документов
1. Транспортные расходы	19.07.2007	413	Счет № 67 от 19.07.2007 транспортной компании ООО «Аэротранс» с приложением путевых листов на сумму 413 руб.
2. Буфетное обслуживание	22.07.2007	1180	Накладная № 0015 на сумму 1180 руб. от 22.07.2007 ЗАО «Ланч-сервис»
3. Транспортные расходы	22.07.2007	177	Счет № 70 от 19.07.2007 транспортной компании ООО «Аэротранс» с приложением путевых листов на сумму 177 руб.
4. Посещение театра	22.07.2007	500	Билеты в театр от 22.07.2007
ИТОГО		2270	

Ответственный _____ Ф.И.О. _____ Главный бухгалтер
Ф.И.О. _____

Финансовый директор _____ Ф.И.О.

Пример 2

В первом полугодии ООО «Каскад» понесло расходы по транспортному обслуживанию делегации, прибывшей для ведения переговоров. Транспортные услуги составили 35 400 руб., включая НДС — 5400 руб. Расходы по оплате труда сотрудников ООО «Каскад» в этом периоде составили 300 000 руб.

Нормативная величина представительских расходов за первое Полугодие составляет:

300 000 руб. × 4% = 12 000 руб.

Сумма НДС, соответствующая нормативной величине представительских расходов, равна:

12 000 руб. × 18% = 2160 руб.

Бухгалтерские записи:

Д-т 26 К-т 76 — 30 000 руб. — отражены транспортные услуги;

Д-т 19 К-т 76 — 5400 руб. — НДС по оказанным услугам;

Д-т 76 К-т 51 — 35400 руб. — оплачены транспортные услуги;

Д-т 68 К-т 19 — 2160 руб. — возмещен из бюджета НДС, соответствующий нормативным представительским расходам;

Д-т 91 К-т 19 — 3240 руб. (5400 - 2160) — списан НДС по представительским расходам, превышающим норматив;

Д-т 90 К-т 26 — 30 000 — **списаны** представительские расходы на продажу.

18.12. Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов — затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к ним относят взносы арендной платы за последующие периоды, расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (если не создается резерв на ремонт), расходы по подписке на техническую и экономическую литературу.

Расходы будущих периодов учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов». В дебет активного счета 97 «Расходы будущих периодов» относят указанные расходы с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44. Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями.

Существует несколько способов списания указанных расходов.

1. Арендная плата, подписка на литературу, затраты на ремонт и прочие расходы списываются равными долями в отчетных периодах, к которым они относятся в корреспонденции:

Д-т 25, 26 К-т 97.

Пример 1

В октябре были произведены расходы на подписку журнала «Главбух» на первое полугодие в сумме 1500 руб.

В октябре будет сделана проводка:

Д-т 97 К-т 50 — ;500 руб.

В январе — июне сумма платежа будет отнесена в дебет счета 26 «Общехозяйственные **расходы**» с кредита счета 97 в размере $1500 : 6 = 250$ руб.

2. Освоение производства нового вида продукции.

Расходы, связанные с подготовкой и освоением новых видов продукции, предварительно учитывают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов».

После испытаний и одобрения этих изделий их передают в серийное производство. С этого момента затраты на освоение подлежат погашению, т. е. ежемесячному включению в себестоимость данного вида продукции в течение установленного срока погашения. Сумма ежемесячного списания зависит от количества выпущенной в отчетном периоде продукции данного вида и нормы списания. Норму списания (погашения) на единицу изделия рассчитывают исходя из общей суммы расходов, срока погашения и планового объема выпуска продукции в этом периоде.

Списание расходов оформляют проводкой:

Д-т 20 К-т 97.

Пример 2

Расходы на освоение нового вида продукции составили 72 000 руб.

Срок погашения — 2 года.

План выпуска на 2 года — 600 ед.

Норма списания на 1 изделие = $72\,000 \text{ руб.} : 600 \text{ ед.} = 120$ руб.

В отчетном месяце выпущено 12 ед. изделий.

К списанию: $120 \text{ руб.} \times 12 \text{ ед.} = 1440$ руб.

Д-т 20 К-т 97 — **1440**-руб.

Учет расходов будущих периодов по дебету счета 97 ведут в ведомости № 15 в разрезе статей затрат на основании первичных документов в корреспонденции Д-т 97 К-т 10, 70, 69, 02, 71, 76 и др.

Записи по кредиту счета 97 делают в карточке учета производства, в ведомости 12 «Затраты по цеху», в ведомости № 15 и журнале-ордере № 10 в корреспонденции Д-т 20, 26, **44** К-т 97.

18.13. Учет потерь производства

Наряду с производительными затратами в процессе производства могут возникнуть и непроизводительные расходы, увеличивающие себестоимость продукции, работ, услуг. К ним относят потери брака, простоев.

Учет потерь производства позволяет определить их оазмер, выявить причины, виновников и суммы, подлежащие возмещению.

18.13.1. Потери от брака в производстве

Браком считается продукция, которая в силу имеющихся дефектов не может быть использована по ее прямом[^] назначению.

Различают брак:

а) исправимый — дефекты устранимы, изделия могут быть использованы по назначению, и исправление их экономически целесообразно;

б) неисправимый — дефекты неисправимы.

В зависимости от места обнаружения различают брак:

— внутренний — выявленный на предприятии;

— внешний — выявленный потребителями.

Неисправимый брак оформляется актом о браке, который составляется работником отдела технического контроля (ОТК), мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений единого социального налога и соответствующей доли общепроизводственных расходов. С рабочих, виновных в браке, по исправимому браку взыскивают стоимость исправления брака, а по неисправимому — стоимость материалов за вычетом отходов, сумму основной заработной платы, за исключением стоимости брака по цене лома.

Пример

В механическом цехе признаны неисправимым браком три детали.

Затраты на одну деталь по норме составили:

— материалы по учетной цене — 300 руб.;

— транспортно-заготовительные расходы (5%) — 15 руб.;

— исключается стоимость отходов — 10 руб.

Итого себестоимость материалов за вычетом отходов — 305 руб.

Заработная плата (основная) — 150 руб. (на одну деталь).

Себестоимость неисправимого брака составит:

— основные материалы (305 х 3) — 915 руб.;

— заработная плата основная (150 х 3) — 450 руб.;

— заработная плата дополнительная (6%) — 27 руб.;

— единый социальный налог (26%) — 124 руб.;

— социальное страхование от несчастных случаев (1,4%) — 7 руб.;

— расходы на содержание и эксплуатацию оборудования (32% к заработной плате) — 153 руб.;

— общепроизводственные расходы (31% к заработной плате) — 148 руб.

Итого себестоимость брака, подлежащего списанию со счета 20 «Основное производство» на счет 28 «Брак в производстве», — 1824 руб.

Д-т28К-т20.

Внешний брак, обнаруженный покупателем, оценивают по производственной себестоимости. К потерям от брака относят также транспортные расходы, которые были включены в счет покупателю, и транспортные расходы по возврату забракованного изделия.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном калькуляционном счете 28 «Брак в производстве».

По дебету счета 28 отражают:

— затраты по исправлению брака (с кредита счета 10, 70, 69):

Д-т28К-тЮ, 70,69;

— себестоимость окончательного брака:

Д-т28К-т20,23.

По кредиту счета отражают:

— суммы, удержанные с виновных за брак:

Д-т70К-т28;

— оприходованные забракованные изделия по цене возможного использования:

Д-тЮК-т28;

— сумму предъявленных претензий поставщику некачественных материалов:

Д-т76/2К-т28.

Разница между оборотами счета 28 — это невозмещенные потери от брака, и их списывают на себестоимость готовых изделий:

Д-т20,23К-т28.

Остатков на конец месяца по счету 28 не бывает.

Аналитический учет по счету 28 ведут в каждом цехе по видам продукции в ведомости № 12. Синтетический учет по счету 28 ведут в журнале-ордере № 10.

18.13.2. Потери от простоев

По причинам возникновения различают внешние и внутренние простои.

К простоям по внешним причинам относят простои, вызванные неподачей энергии со стороны, непоступлением материалов или топлива и т. п. Такие простои оформляют актом, утверждаемым руководителем предприятия. В акте дают характеристику простоя, его продолжительность в днях или часах с указанием времени начала и конца простоя, рассчитывают потери от простоя, определяют причины и виновников.

Расходы по простоям из-за внешних причин складываются из основной заработной платы рабочих за время простоя, дополнительной заработной платы и отчислений ЕСН, а также стоимости топлива

и энергии, непроизводительно затраченных во время простоя. Все эти затраты отражаются на дебете счета 26 «Общехозяйственные расходы» по статье «Потери от простоев».

На израсходованные за время простоев суммы предъявляют претензию виновной организации. При этом дополнительно к указанным суммам начисляют расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. До получения возмещения потерь в учетных регистрах не записывают суммы предъявленных претензий. При получении этих сумм их отражают по кредиту счета 26 «Общехозяйственные расходы» по той же статье и дебету счета 51 «Расчетный счет».

В расходы по простоям по внутренним причинам (возникшим в цехах) относят основную заработную плату рабочих, стоимость израсходованного топлива и энергии. Эти расходы отражают на дебете счета 25 «Общепроизводственные расходы» по статье «Потери от простоев».

Пример

Отражение в учете хозяйственных операций по простоям:

Таблица 14

Журнал хозяйственных операций

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб-	Корреспонденция счетов	
			Дебет	Кредит
1	2	3	4	5
1	Начислена заработная плата рабочим за время простоя: — по внутренним причинам — по внешним причинам	600 1400	25 26	70 70
2	Произведены отчисления в резерв на оплату отпусков в размере 5% от начисленной заработной платы: — по внутренним причинам — по внешним причинам	30 70	25 26	96 96
3	Начислен ЕСН от начисленной заработной платы: — по внутренним причинам — по внешним причинам	156 364	25 26	69 96
4	Израсходовано топлива во время простоя: — по внутренним причинам — по внешним причинам	50 100	25 26	10/3 10/3
5	Израсходовано электроэнергия собственного производства, потребленной во время простоя:			

Окончание табл. 14

1	2	3	4	5
	— по внутренним причинам — по внешним причинам	50 100	25 26	10/3 10/3
э	Израсходовано электроэнергия собственного производства, потребленной во время простоя: — по внутренним причинам — по внешним причинам	110 234	25 26	23 23
6	В конце месяца списываются общепроизводственные расходы	946	20	25
'	Поступило на расчетный счет от поставщиков, виновных в простое	2168	51	26

Д сч. 25		К	
Д	сч. 25	К	Д сч. 26
1)600		6)946	1)1400
2)30			2)70
3)156			3)364
4)50			4) 100
5)110			5)234
Об 946		Об 946	Об 2168

18.14. Учет и оценка незавершенного производства

Продукция, не прошедшая всех стадий обработки и не принятая отделом технического контроля, а также незаконченные работы, не принятые заказчиком, называются незавершенным производством (НЗП), а затраты, относящиеся к ним, — затратами незавершенного производства.

Прежде чем определить затраты на выработанную и сланную на склад продукцию, необходимо отделить их от затрат, относящихся к незавершенному производству, так как в течение месяца эти затраты учитываются вместе.

Для исчисления размеров незавершенного производства необходим учет движения остатков деталей, узлов и т. п. На всех стадиях обработки следует периодически проверять их наличие, сопоставлять данные отчета с данными инвентаризации.

Оперативный количественный учет движения остатков незавершенного производства ведут работники диспетчерских бюро-цехов. Однако более точные данные об остатках затрат в незавершенном производстве можно получить только путем проведения инвентаризации незавершенного производства.

Инвентаризация производится комиссией, утвержденной руководителем. В инвентаризационную ведомость комиссия вносит количество оставшихся в производстве деталей, узлов, не сданной на склад продукции с отражением стоимости израсходованных материалов и оплаченного труда согласно технологическим картам.

В производствах, где имеются постоянно переходящие остатки незавершенного производства, для определения затрат, относящихся на выпущенную продукцию, необходимо ежемесячно оценивать их. Себестоимость выпущенной продукции при этом определяют следующим образом: к незавершенному производству на начало месяца прибавляют затраты за месяц, вычитают возвращенные и списанные суммы, а также незавершенное производство на конец месяца.

Поэтому важно правильно определить остатки в незавершенном производстве и оценить их. Всякие ошибки в сведениях об остатках неизбежно повлекут за собой искажение себестоимости выпущенной продукции.

Остатки незавершенного производства, как правило, оценивают по одному из следующих методов:

— по фактической производственной себестоимости (за минусом расходов на подготовку и освоение производства, потерь от брака, прочих производственных расходов);

— по нормативной или плановой производственной себестоимости;

— по условно-переменным расходам (зарплате и расходу материалов);

— по стоимости используемых в производстве сырья, материалов и полуфабрикатов.

Фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции (готовой к продаже или уже реализованной), которая списывается с кредита счета 20, определяется на счете 20 следующим образом:

Таблица 15

Счет 20 «Основное производство»

Дебет	Кредит	—
Незавершенное производство на 01.08 (НЗП _н) — 250 000 руб.	Кредитовый оборот равен НЗП _н (250 000) + З _н (1 500 000) - -НЗП _к (150 000) = 1 600 000 руб.	—
Затраты на август (З _н) - 1 500 000 руб.		
Незавершенное производство на 01.09 (НЗП _к) — 150 000 руб.		

Сальдо по счету 20 определяется ранее кредитового оборота, и поэтому необходимо сначала произвести оценку незавершенного производства, а затем списать затраты на выпущенную продукцию.

Рассмотрим пример определения стоимости незаконченных изделий (незавершенного производства).

Пример

Требуется рассчитать фактическую себестоимость НЗП по изделию «П», если затраты материалов составили 5000 руб., ТЗР — 10%, возвратные отходы -2%. Начислена заработная плата в сумме 10 000 руб. Общепроизводственные расходы составляют по отношению к начисленной заработной плате 70%, а общехозяйственные расходы — 80%.

Статьи калькуляции:

1. Материалы — 5000 руб.

2. ТЗР (10%) — 500 руб.

3. Возвратные отходы (-2%) — 100 руб.

Итого материалов — 5400 руб.

4. Зарботная плата — 10 000 руб.

5. ЕСН (26%) — 2600 руб.

6. Социальное страхование от несчастных случаев (1,4%) — 140 руб.

7. Общепроизводственные расходы (70%) — 7000 руб.

8. Общехозяйственные расходы (80%) — 8000 руб.

Всего фактическая себестоимость НЗП — 33 140 руб.

18.15. Сводный учет затрат на производство

18.15.1. Общая схема учета затрат на производство

Общую сумму 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.

Прямые затраты на производство продукции относятся сразу на дебет счета 20 «Основное производство», а затраты вспомогательных производств — на дебет счета 23 «Вспомогательные производства».

Косвенные расходы учитываются в течение месяца на соответствующих собирательно-распределительных счетах по местам их осуществления: общепроизводственные — по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы», общехозяйственные — по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

По окончании отчетного месяца затраты, учтенные на счетах 25 и 26, относят на счета 20, 23 в соответствии с методикой, принятой на Предприятии.

Расходы, предварительно учтенные на собирательно-распределительных счетах, распределяют между остатками незавершенного производства и товарным выпуском продукции (работ, услуг), а после этого — между видами или группами однородной продукции (работ, услуг).

Собирательно-распределительные счета закрывают.

Потери от брака во время производства работ, а также затраты по устранению недостатков, обнаруженных в течение периода гарантийной эксплуатации объекта, списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет счета 20 «Основное производство».

Затраты, связанные с освоением и подготовкой производства новых изделий и другими расходами аналогичного типа, предварительно учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем постепенно списывают на затраты производства.

Расходы по видам продукции и статьям затрат учитывают на аналитических счетах к счету «Основное производство». Правильная организация аналитического учета и его своевременность имеют особо важное значение, так как являются базой информации для анализа, контроля, планирования, управления и руководства хозяйственной деятельностью предприятия.

18.15.2. Суммирование затрат производства

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.

Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

Бесполуфабрикатный вариант ограничивается учетом затрат по каждому цеху (переделу). Контроль за движением полуфабрикатов из одного цеха в другой осуществляет бухгалтерия по данным оперативного учета в натуральном выражении.

При полуфабрикатном варианте сводного учета затрат на производство предусматриваются обособленное выявление себестоимости полуфабрикатов и стоимостной учет их движения по каждому технологическому процессу (переделу).

Сводный учет затрат на производство осуществляется на основе сводных данных, получаемых в результате обработки первичной документации, оформленной в установленном порядке, и должен обеспечивать выделение в себестоимости продукции затрат в соответ-

ствии с принятой методикой планирования и группировкой затрат. Данные сводного учета используются при составлении калькуляции фактической себестоимости продукции.

При журнально-ордерной форме учета суммирование затрат на производство осуществляют в журнале-ордере № 10 и 10/1.

Журнал-ордер № 10 составляют на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цеха № 12, учета потерь в производстве № 14, учета общехозяйственных и внепроизводственных расходов № 15 и др.

Журнал-ордер № 10 построен по принципу шахматной таблицы: кредитуемые счета (сч. 02, 10, 70, 69, 97, 96, 25, 26 и др.) расположены по вертикали, а дебитуемые, представляющие систему счетов учета затрат на производство (сч. 20, 23, 25/1, 25, 26, 28, 96, 97), — по горизонтали.

Шахматная форма записей обеспечивает получение сводных данных о затратах — по отдельным элементам затрат и по статьям калькуляции.

Журнал-ордер № 10/1 является продолжением журнала-ордера № 10. Его ведут по кредиту тех же счетов, что и журнал-ордер № 10, но в дебет непроектных счетов. По окончании месяца в журнал-ордер № 10/1 переносят итоговые записи из журнала-ордера № 10. Общие итоги обоих журналов-ордеров разносят затем по счетам Главной книги.

Данные журналов-ордеров № 10 и 10/1 используют для составления расчета затрат по экономическим элементам (II раздел журнала-ордера № 10) и расчета себестоимости товарной продукции по статьям калькуляции (III раздел журнала-ордера № 10).

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют также «Ведомость сводного учета затрат на производство». Заполняют ее на основании разработочных таблиц, данных машинограмм, аналогичных ведомостей за прошлый месяц. Фактическую себестоимость готовой продукции в ведомости определяют по каждой статье затрат следующим образом: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака, суммы недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца.

18.16. Учет выпуска готовой продукции

Изделия, которые прошли все стадии технологической обработки и соответствуют установленным стандартам или техническим условиям и сданы на склад, называются готовой продукцией.

Сдачу продукции из производства на склад оформляют накладными, которые выписывают в цехах в двух экземплярах, один экземпляр передается кладовщику, а другой, с распиской в приемке продукции, остается в цехе.

В бухгалтерии на основании сдаточных накладных ведут накопительные ведомости выпуска готовой продукции за месяц. В конце месяца в ведомости подсчитывают количество выпущенной готовой продукции по видам изделий и оценивают ее по плановой себестоимости. В этой оценке ведется аналитический учет готовой продукции.

Производственную себестоимость готовой продукции по видам изделий или заказам определяют по данным аналитического учета основного производства. Выявленные суммы себестоимости каждого вида изделий проставляют в ведомости выпуска готовой продукции, а затем складывают все эти суммы и получают фактическую себестоимость всего выпуска.

После этого устанавливают суммы отклонений фактической себестоимости от плановой (экономия или перерасход) как по видам продукции, так и по всему выпуску в целом. Для сверки данных аналитического учета по счету 20 «Основное производство» с синтетическими счетами рассчитывают себестоимость товарной продукции в разделе III журнала-ордера № 10.

По данным ведомости выпуска, сверенной с расчетом себестоимости товарной продукции, производят записи в журнале-ордере № 10/1 в корреспонденции

Д-т43К-т20.

Таблица 16

Основные корреспонденции счетов по затратам на производство

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	2	3	4
1	Отпущено сырье и материалы на основное производство	20	10
2	Амортизация основных средств, отнесенных на затраты основного производства	20	02
3	Затраты вспомогательных цехов, включаемые в себестоимость продукции основного производства	20	23
4	Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования	20	25/1
5	Общехозяйственные расходы и общепроизводственные расходы	20	25, 26

Окончание табл. 16

1	2	3	4
6	Потери от брака, включенные в себестоимость продукции основного производства	20	28
7	На себестоимость продукции отнесена соответствующая доля затрат, ранее отраженная как расходы будущих периодов	20	97
8	Акцептованы счета поставщиков за оказанные услуги на производственные цели	20	60
9	Неудовлетворенные претензии, включены в себестоимость продукции	20	76/2
10	Начислена заработная плата: а) рабочим основного производства б) служащим	20 26	70 70
11	Произведены отчисления на социальное страхование и обеспечение (ЕСН)	20 26	69
12	Начислено в резерв на отпуска рабочим	20	96
13	Начислены отпускные рабочим за счет резерва	96	70
14	Удержание налога на доходы из заработной платы рабочих и служащих	70	68
15	Списана фактическая производственная себестоимость готовой продукции, сданной на склад	43	20
16	Списана нормативная себестоимость готовой продукции, сданной на склад	40	20
17	Оприходована выпущенная продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43,90	40
18	Списана фактическая производственная себестоимость оказанных услуг, выполненных работ	90	20

18.17. Учет производства и выпуска продукции (работ, услуг) на малых предприятиях

Производственная деятельность малых предприятий направлена на организацию мелкосерийного производства товаров народного потребления для удовлетворения местного потребительского спроса. Затраты на производство на таких предприятиях учитывают по дебету счета 20 с кредита разных счетов в зависимости от характера расходов и в соответствии с порядком, изложенным выше. Изготовленную продукцию (дебет счета 43 кредит счета 20) приходят по накладным на сдачу готовой продукции или ежедекадным актам выпуска готовой продукции, разработанным предприятием, в котором указывают количество изготовленных изделий и их сумму в оценке по продажной цене. Продажные цены на готовую продукцию предприятие утверждает самостоятельно.

В конце месяца бухгалтерия определяет фактические затраты, приходящиеся на готовую продукцию, и списывает их проводкой Д-т 43 К-т 20. На конец месяца на предприятиях, производящих товары народного потребления, по счету 20 может иметь место остаток, который показывает незавершенное производство. Предприятие с простой технологией, выпускающее продукцию одного вида, ведет учет на счете 20 по элементам затрат.

18.17.1. Учет затрат на малых предприятиях бытового обслуживания населения

Деятельность предприятий, занимающихся бытовым обслуживанием населения, направлена на оказание услуг по ремонту квартир, благоустройству садово-огородных и приусадебных участков, технологическому обслуживанию и ремонту принадлежащих гражданам транспортных средств, ремонту и изготовлению металлоизделий, мебели по заказам, присмотру за детьми, уходу за больными и престарелыми, а также на оказание парикмахерских, посреднических и других бытовых услуг, пользующихся повышенным спросом населения в городах и сельской местности.

На этих предприятиях работы выполняются на основании индивидуальных заказов. Все затраты на выполнение работ и услуг собирают и учитывают на дебете счета 20 в общеустановленном порядке.

В конце месяца бухгалтер предприятия определяет фактические производственные затраты на полностью выполненные предприятием работы и услуги и списывает их в дебет счета 90 с кредита счета 20.

Если предприятие бытового обслуживания наряду с услугами по индивидуальным заказам производит готовую продукцию, то учет на счете 20 должен быть организован в разрезе субсчетов: 20/1 «Производство изделий (готовой продукции)» и 20/2 «Бытовые услуги и работы по индивидуальным заказам населения».

18.17.2. Организация аналитического учета затрат основного производства на малых предприятиях

Здесь все зависит от вида деятельности предприятия. Те из них, которые создают продукцию, организуют аналитический учет таким образом, чтобы получить данные о фактических затратах по каждому виду изготавливаемых изделий. Для этого на каждый вид продукции открывают карточки, в которых в течение месяца собирают данные обо всех затратах на производство этих изделий по калькуляционным статьям. Записи в них служат основанием для

определения фактической себестоимости изготовленной продукции (дебет счета 43 кредит счета 20), подлежащей списанию, и затрат, приходящихся на незавершенное производство (сальдо на конец месяца по счету 20).

На предприятиях, оказывающих бытовые услуги (например, ремонт радиотехники, электробытовых приборов, музыкальных инструментов), аналитический учет на счете 20 организуют по видам услуг. Как правило, остатка на конец месяца в этом случае не бывает, и всю сумму выявленных затрат по каждому виду бытовых услуг списывают с кредита счета 20 в дебет счета 90 «Продажа» в зависимости от учетной политики, принятой предприятием на предстоящий год.

На предприятиях бытового обслуживания, выполняющих индивидуальные заказы населения (ремонт квартир, пошив одежды), аналитический учет строят отдельно по каждому заказу, и пока заказ не завершен и не сдан заказчику, все затраты продолжают учитывать на счете 20 как незавершенное производство. Ежемесячно определяют сумму затрат, приходящихся на выполненные и сданные заказчику работы, подлежащую списанию (дебет счета 90 кредит счета 20).

Вопросы для самоконтроля

1. Дайте определение себестоимости продукции.
2. Каким документом нужно руководствоваться при определении затрат на производство продукции (работ, услуг)?
3. Входят ли в себестоимость продукции: затраты по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, затраты на воспроизводство основных производственных фондов?
4. В чем отличие калькулирования от калькуляции?
5. Какие бывают виды калькуляции?
6. Перечислите методы учета затрат на производство.
7. Как определяется фактическая себестоимость продукции при нормативном методе учета затрат?
8. Почему по процессный метод называют еще простым? Объясните это.
9. Что отражается по дебету и кредиту счета 97?
10. Что относится к объектам калькуляции?
11. Что отражается на счетах 25, 26?
12. Для чего используется счет 96?
13. Какие затраты относят к общепроизводственным?
14. На какие счета списывают затраты со счета 26?
15. Дайте характеристику счета 28.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1

План счетов бухгалтерского учета

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
1	2	3
Раздел I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных активов	05	
	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технических работ
Отложенные налоговые активы	09	

1	2	3
Раздел II. Производственные запасы		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Спецоснастка и спецодежда на складе 11. Спецоснастка и спецодежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение от стоимости материальных ценностей	16	
	17	
	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III. Затраты на производство		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
	22	

Продолжение прил. 1

1	2	3
Вспомогательные производства	23	
	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
	30	
	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	
Раздел IV. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на склад 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
	47	
	48	
	49	
Раздел V. Денежные средства		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	53	
	54	

Продолжение прил. 1

1	2	3
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
Раздел VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64	
	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям

Продолжение прил. 1

1	2	3
		3. Расчеты по причитающимся дивидендам и прочим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. Капитал		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
	87	
	88	
	89	
Раздел VIII. Финансовые результаты		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
	92	
	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления

Окончание прил. 1

1	2	3
		3. Предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

Приложение 2

План счетов бухгалтерского учета предприятия

Код	Наименование счета	Отношение к балансу	Классификационная группа
1	2	3	4
1. Внеоборотные активы			
01	Основные средства	А	Инвентарный
02	Амортизация основных средств	П	Регулирующий
03	Доходные вложения в материальные ценности	А	Инвентарный
04	Нематериальные активы	А	Инвентарный
05	Амортизация нематериальных активов	П	Регулирующий
07	Оборудование к установке	А	Инвентарный
08	Вложения во внеоборотные активы	А	Калькуляционный
09	Отложенные налоговые активы	А	Отчетно-распределительный
2. Производственные запасы			
10	Материалы	А	Инвентарный
11	Животные на выращивании и откорме	А	Инвентарный
14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	А—П	Регулирующий
15	Заготовление и приобретение материальных ценностей	А	Инвентарный
16	Отклонения в стоимости материальных ценностей	А—П	Регулирующий
19	НДС по приобретенным ценностям	А	Инвентарный
3. Затраты на производство			
20	Основное производство	А	Калькуляционный
21	Полуфабрикаты собственного производства	А	Инвентарный
23	Вспомогательные производства	А	Калькуляционный
25	Общепроизводственные расходы	А	Собирательно-распределительный
26	Общехозяйственные расходы	А	Собирательно-распределительный
28	Брак в производстве	А	Калькуляционный
29	Обслуживающие производства и хозяйства	А	Калькуляционный
4. Готовая продукция			
40	Выпуск продукции (работ, услуг)	А	Инвентарный
41	Товары	А	Инвентарный
42	Торговая наценка	П	Регулирующий
43	Готовая продукция	А	Инвентарный

Продолжение прил. 2

1	2	3	4
44	Расходы на продажу	А	Собирательно-распределительный
45	Товары отгруженные	А	Инвентарный
46	Выполненные этапы по незавершенной работе	А	Инвентарный
5. Денежные средства			
50	Касса	А	Денежный
51	Расчетные счета	А	Денежный
52	Валютные счета	А	Денежный
55	Специальные счета в банках	А	Денежный
57	Переводы в пути	А	Денежный
58	Финансовые вложения	А	Денежный
59	Резервы под обесценение финансовых вложений	П	Регулирующий
6. Расчеты			
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	П	Расчетный
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	А	Расчетный
63	Резервы по сомнительным долгам	П	Регулирующий
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	П	Расчетный
67	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	П	Расчетный
68	Расчеты по налогам и сборам	П	Расчетный
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	П	Расчетный
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	П	Расчетный
71	Расчеты с подотчетными лицами	А-П	Расчетный
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	А-П	Расчетный
75	Расчеты с учредителями	А-П	Расчетный
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	А-П	Расчетный
79	Внутрихозяйственные расчеты	А-П	Расчетный
7. Капитал			
80	Уставный капитал	П	Фондовый
81	Собственные акции	А	Инвентарный
82	Резервный капитал	П	Фондовый
83	Добавочный капитал	П	Фондовый
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	А-П	Фондовый
86	Целевое финансирование	П	Фондовый

Окончание прил. 2

1	2	3	4
90	Продажи	А-П	Операционно-результативный
91	Прочие доходы и расходы	А-П	Операционно-результативный
94	Недостачи и потери от порчи ценностей	А	Инвентарный
96	Резервы предстоящих расходов	П	Фондовый
97	Расходы будущих периодов	А	Отчетно-распределительный
98	Доходы будущих периодов	П	Отчетно-распределительный
99	Прибыли и убытки	А-П	Финансово-результативный

ЛИТЕРАТУРА .

1. Закон РФ от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в ред. от 10 января 2003 г. № 8-ФЗ).
2. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н.
3. Налоговый кодекс РФ. Ч. I и П. М.: ЗАО «Гросс Медиа», 2006.
4. План счетов бухгалтерского учета: "приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н (в ред. от 2006 г.).
5. ПБУ 1/98 «Учетная политика организации» (в ред. от 30 декабря 1999 г. № 107н).
6. ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (приказ Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н).
7. ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» (приказ Минфина России от 9 июня 1999 г. № 43н).
8. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (приказ Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н).
9. ПБУ 6/01 «Учет основных средств».
10. ПБУ 9/99 «Доходы организации» (в ред. от 18 сентября 2006 г. № 116н).
10. ПБУ 10/99 «Расходы организации» (в ред. от 18 сентября 2006 г. № 116н).
11. ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (приказ Минфина России от 2 августа 2001 г. № 60н).
12. ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» (приказ Минфина России от 16 октября 2000 г. № 91н).
13. ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» (приказ Минфина России от 19 ноября 2002 г. № 114н).
14. ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» (приказ Минфина России от 10 декабря 2002 г. № 126н).
15. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации № 34н от 29 июля 1998 г. (в ред. от 24 марта 2000 г. № 31н).
16. Трудовой кодекс Российской Федерации.
17. Приказ Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 155н и 156н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».
18. Приказ Минфина России от 18 сентября 2006 г. № 115н и 116н «О внесении изменений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету».

19. Приказ Минфина России от 12 декабря 2005 г. № 147н «О внесении изменений в Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01».

20. Альбом бухгалтерских проводок. ЗАО «Издательство "Бератор-Пресс"», 2003.

21. *Швецкая В. М., Головкин Н. А.* Бухгалтерский учет. М.: Дашков и К", 2006.

22. *Козлова Е. П., Бабченко Т. Я., Галанина Е. Н.* Бухгалтерский учет. М.: Финансы и статистика, 2004.

23. *Кондрате Н. П.* Бухгалтерский учет. М., 2004.

24. *Куцко М. В., Шевырев М. В.* Применение главы 25 Налогового кодекса РФ. Ростов-н/Д: Феникс, 2003.

25. *Русалева Л. А., Богаченко В. М.* Теория бухгалтерского учета. Ростов-н/Д: Феникс, 2006.

26. *Шишкин В. Ю.* Бухгалтерский учет финансовых вложений: комментарий к ПБУ 19/2000 // Главбух. 2003. № 3.

27. *Швецкая В. М., Головкин Н. А.* Самоучитель по бухгалтерскому учету. М.: Дашков и К", 2006.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ.....3

РАЗДЕЛ I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1. Общие положения.....5

1.1. Понятие о хозяйственном учете, его виды.....5
 1.2. Виды измерителей, используемые в учете.....9
 1.3. Бухгалтерский учет как источник информации и контроля.....10
 1.4. Требования к бухгалтерскому учету и его задачи.....11
 1.5. Этапы учетного процесса.....12
 1.6. Кругооборот хозяйственных средств.....13
 1.7. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета.....15
 1.8. Понятие о международных учетных стандартах и директивах Европейского союза.....19
 Вопросы для самоконтроля.....21
 Тест.....21

Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета.....23

2.1. Классификация хозяйственных средств по составу и размещению.....23
 2.2. Классификация хозяйственных средств по источникам образования и целевому назначению.....26
 2.3. Предмет и метод бухгалтерского учета.....28
 2.4. Бухгалтерский баланс.....30
 2.5. Виды балансов.....33
 2.6. Типы изменений в бухгалтерском балансе.....36
 2.7. Счета бухгалтерского учета.....37
 2.7.1. Строение счета.....37
 2.7.2. Активные и пассивные счета.....38
 2.8. Синтетические и аналитические счета.....41
 2.9. Метод двойной записи.....42
 2.10. Оборотные ведомости.....43
 2.11. Классификация счетов бухгалтерского учета.....46
 2.12. План счетов бухгалтерского учета.....56
 Вопросы для самоконтроля.....57
 2.13. Документирование хозяйственных операций.....58
 2.13.1. Значение документации в бухгалтерском учете.....58
 2.13.2. Классификация бухгалтерских документов.....59
 2.13.3. Реквизиты документов. Требования, предъявляемые к заполнению документов.....62
 2.13.4. Приемка, проверка и бухгалтерская обработка документов.....63
 2.13.5. Понятие документооборота.....64
 2.13.6. Порядок и сроки хранения бухгалтерских документов.....65
 2.15.7. Инвентаризация ценностей, ее виды и порядок проведения.....66
 Вопросы для самоконтроля.....69
 Тест.....70

Глава 3. Учет хозяйственных процессов.....74

3.1. Учет процесса снабжения.....74
 3.2. Учет процесса производства.....77
 3.3. Учет процесса реализации (продажи).....79
 Вопросы для самоконтроля.....81

Глава 4. Техника и формы бухгалтерского учета.....	82
4.1. Учетные регистры.....	82
4.2. Способы исправления ошибок в учетных регистрах.....	86
4.3. Формы бухгалтерского учета.....	87
4.4. Мемориально-ордерная форма учета.....	88
4.5. Форма учета «Журнал-Главная».....	89
4.6. Журнально-ордерная форма учета.....	90
4.7. Упрощенная форма бухгалтерского учета.....	93
4.8. Автоматизированная форма учета.....	94
Вопросы для самоконтроля.....	96
Тест.....	96
Глава 5. Организация бухгалтерского учета на предприятии.....	98
5.1. Организация работы аппарата бухгалтерии.....	98
5.2. Права и обязанности главного бухгалтера.....	100
5.3. Учетная политика организации.....	101
Методические аспекты.....	103
Организационные аспекты.....	104
Вопросы для самоконтроля.....	104
РАЗДЕЛ II. ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ	
Глава 6. Учет денежных средств и расчетных операций.....	105
6.1. Учет кассовых операций.....	105
6.1.1. Документация по бухгалтерскому учету кассовых операций.....	106
6.1.2. Кассовая книга, ее строение и порядок ведения.....	108
6.1.3. Бухгалтерский учет кассовых операций.....	110
6.1.4. Ревизия кассы.....	114
Вопросы для самоконтроля.....	115
6.2. Документальное оформление и учет операций на расчетном счете.....	116
6.2.1. Порядок открытия расчетного счета.....	117
6.2.2. Наличные расчеты.....	117
6.3. Формы безналичных расчетов за товарно-материальные ценности.....	118
6.3.1. Учет расчетов платежными поручениями.....	119
6.3.2. Учет расчетов платежными требованиями.....	120
6.3.3. Характеристика и назначение специальных счетов в банке.....	121
6.3.4. Аккредитивная форма расчетов.....	122
6.3.5. Расчеты чеками.....	125
6.3.6. Расчеты в порядке плановых платежей.....	127
6.3.7. Расчеты с использованием векселей.....	127
6.4. Синтетический учет операций на расчетных счетах.....	129
Вопросы для самоконтроля.....	132
6.5. Бухгалтерский учет расчетных отношений. Характеристика счетов.....	132
6.6. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	138
6.6.1. Бухгалтерский учет расчетов с подотчетными лицами по служебным командировкам.....	138
6.6.2. Учет расчетов с подотчетными лицами по хозяйственно-операционным расходам.....	141
Вопросы для самоконтроля.....	142
6.7. Учет операций на валютных счетах.....	143
6.7.1. Операции по продаже валюты.....	144
6.7.2. Операции по покупке валюты.....	149
6.7.3. Учет курсовой разницы.....	151

Вопросы для самоконтроля.....	152
Тест.....	152
Приложения к главе 6.....	155
Глава 7. Учет вложений во внеоборотные активы.....	163
7.1. Понятие, виды вложений во внеоборотные активы.....	163
7.2. Бухгалтерский учет вложений во внеоборотные активы.....	165
7.3. Хозяйственный способ долгосрочных инвестиций.....	166
7.4. Подрядный способ долгосрочных инвестиций.....	168
Вопросы для самоконтроля.....	169
Глава 8. Учет основных средств.....	170
8.1. Понятие основных средств и задачи их учета.....	170
8.2. Классификация основных средств.....	172
8.3. Оценка основных средств.....	173
8.4. Документальное оформление движения основных средств.....	175
8.5. Аналитический (инвентарный) учет основных средств.....	177
8.6. Учет наличия и поступления основных средств.....	179
8.7. Амортизация основных средств.....	182
8.8. Способы начисления амортизации.....	186
8.8.1. Линейный способ.....	186
8.8.2. Способ уменьшаемого остатка.....	187
8.8.3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.....	187
8.8.4. Способ начисления амортизации в зависимости от объема выпуска продукции (выполнения работ).....	188
8.9. Бухгалтерский учет амортизации основных средств.....	189
8.10. Порядок начисления амортизации для целей налогообложения.....	189
8.11. Учет выбытия основных средств.....	192
8.12. Учет работ по восстановлению основных средств.....	196
8.13. Консервация отдельных объектов основных средств.....	199
8.14. Инвентаризация основных средств.....	200
8.15. Переоценка основных средств.....	202
8.16. Учет арендованных основных средств.....	205
8.16.1. Учет операций по текущей аренде у арендодателя.....	205
8.16.2. Учет операций по текущей аренде у арендатора.....	206
8.17. Учет лизинговых операций.....	206
8.17.1. Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингодателя.....	207
8.17.2. Учет операций лизинга в случае, когда имущество числится на балансе лизингополучателя.....	208
Вопросы для самоконтроля.....	209
Тест.....	209
Приложения к главе 8.....	212
Глава 9. Учет нематериальных активов.....	220
9.1. Понятие и виды нематериальных активов.....	220
9.2. Оценка нематериальных активов.....	226
9.3. Документальное оформление движения нематериальных активов.....	227
9.4. Учет поступления и создания нематериальных активов.....	228
9.5. Учет амортизации нематериальных активов.....	229
9.6. Порядок начисления амортизации для целей налогообложения.....	233
9.7. Учет выбытия нематериальных активов.....	236
Вопросы для самоконтроля.....	237
Тест.....	238

Глава 10. Учет материально-производственных запасов.....	240
10.1. Понятие материально-производственных запасов и задачи их учета.....	240
10.2. Классификация материальных ценностей.....	241
10.3. Оценка материальных ценностей.....	243
10.4. Документальное оформление движения материала.....	246
10.5. Учет материалов на складе.....	248
10.6. Синтетический учет материалов.....	250
10.7. Методы учета заготовления материалов.....	253
10.8. Учет транспортно-заготовительных расходов.....	254
10.9. Учет материалов в бухгалтерии.....	255
10.10. Учет поступления материалов и расчетов с поставщиками.....	257
10.10.1. Порядок учета неотфактурованных поставок.....	258
10.10.2. Порядок учета материалов в пути.....	259
10.11. Инвентаризация материалов.....	260
Вопросы для самоконтроля.....	262
Тест.....	262
Приложения к главе 10.....	264
Глава 11. Учет труда и заработной платы.....	271
11.1. Задачи учета труда и заработной платы.....	271
11.2. Классификация и учет личного состава.....	272
11.3. Учет использования рабочего времени.....	274
11.4. Формы и системы оплаты труда.....	275
11.5. Начисление заработка при повременной оплате труда.....	275
11.6. Документальное оформление учета выработки и начисление сдельной оплаты ТРУДА.....	277
11.7. Доплаты и надбавки.....	280
11.8. Документальное оформление и расчет заработной платы за неотработанное время.....	285
11.9. Удержания из заработной платы.....	296
11.9.1. Налог на доходы физических лиц.....	296
11.9.2. Удержания по исполнительным листам.....	301
11.10. Порядок оформления расчетов с рабочими и служащими и выплаты им заработной платы.....	301
11.11. Синтетический учет труда и заработной платы и расчетов с персоналом по оплате труда.....	304
Вопросы для самоконтроля.....	305
Тест.....	305
Глава 12. Учет готовой продукции и ее продажи..	308
12.1. Понятие готовой продукции.....	308
12.2. Оценка готовой продукции, ее номенклатура.....	309
12.3. Учет готовой продукции на складах.....	311
12.4. Учет готовой продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции (оабот УСЛУГ)».....	311
12.5. Учет и распределение расходов на продажу.....	314
12.6. Учет продажи продукции.....	315
12.7. Документы по учету продажи.....	318
12.8. Определение финансового результата от продажи.....	320
12.9. Начисление налогов с выручки.....	322
Вопросы для самоконтроля.....	324
Тест.....	324
Приложение к главе 12.....	326

Глава 13. Учет собственных средств организации.....	327
к 3.1. Учет уставного капитала.....	327
13.2. Учет резервного капитала.....	329
13.3. Учет добавочного капитала.....	330
13.4. Нераспределенная прибыль.....	331
13.5. Учет расчетов с учредителями.....	333
Вопросы для самоконтроля.....	335
.....	335
Глава 14. Учет кредитов, займов и целевого финансирования.....	337
14.1. Учет кредитов банка.....	337
14.2. Учет займов.....	341
14.3. Учет целевого финансирования и поступлений.....	342
14.4. Учет государственной помощи.....	344
14.5. Учет доходов будущих периодов.....	347
опросы для самоконтроля.....	349
тест.....	350
Глава 15. Учет финансовых вложений и ценных бумаг.	352
(5.1. Виды ценных бумаг.....	352
15.2. Оценка ценных бумаг.....	354
15.3. Понятие и виды финансовых вложений.....	354
15.4. Оценка финансовых вложений.....	356
15.5. Бухгалтерский учет финансовых вложений.....	359
15.6. Учет вложений в уставный капитал других организаций.....	360
15.7. Учет финансовых вложений в займы.....	362
15.8. Учет затрат на приобретение облигаций.....	363
15.9. Учет продажи ценных бумаг.....	364
15.10. Учет резервов под обесценение финансовых вложений.....	365
Вопросы для самоконтроля.....	367
Глава 16. Учет финансовых результатов.....	368
16.1. Формирование финансовых результатов.....	368
16.2. Учет финансовых результатов от прочих доходов и расходов.....	371
16.3. Образование и использование резерва по сомнительным долгам.....	373
Вопросы для самоконтроля.....	376
Тест.....	376
Глава 17. Бухгалтерская отчетность организации.....	378
17.1. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней.....	378
17.2. Инвентаризация.....	380
17.3. Порядок составления бухгалтерской отчетности.....	381
17.4. Бухгалтерский баланс.....	381
Вопросы для самоконтроля.....	383
Приложение к главе 17.....	384
РАЗДЕЛ III. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ	
Глава 18. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.....	386
18.1. Задачи учета затрат на производство.....	386
18.2. Состав и группировка затрат предприятия.....	388
18.3. Группировка затрат по экономическим элементам для целей налогообложения.....	390

456 • Содержание

18.4. Система счетов для учета затрат на производство.....	394
18.5. Организация аналитического учета затрат на производство.....	401
18.6. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.....	403
18.6.1. Калькулирование себестоимости.....	403
18.6.2. Позаказный метод учета производства.....	404
18.6.3. Попередельный метод учета затрат на производство.....	405
18.6.4. Нормативный метод учета затрат на производство.....	407
18.6.5. Попроцесный (простой) метод учета.....	408
18.7. Учет материальных затрат.....	408
18.7.1. Учет отходов.....	410
18.8. Распределение заработной платы, премий и начислений с оплаты труда....	411
18.9. Резервы предстоящих расходов.....	412
18.10. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств.....	414
18.11. Учет расходов по обслуживанию производства и управления.....	417
18.11.1. Учет и распределение расходов на содержание и эксплуатацию оборудования.....	417
18.11.2. Учет и распределение общепроизводственных расходов.....	418
18.11.3. Учет общехозяйственных расходов.....	419
18.11.4. Учет представительских расходов.....	421
18.12. Учет расходов будущих периодов.....	424
18.13. Учет потерь производства.....	425
18.13.1. Потери от брака в производстве.....	425
18.13.2. Потери от простоев.....	427
18.14. Учет и оценка незавершенного производства.....	429
18.15. Сводный учет затрат на производство.....	431
18.15.1. Общая схема учета затрат на производство.....	431
18.15.2. Суммирование затрат производства.....	432
18.16. Учет выпуска готовой продукции.....	433
18.17. Учет производства и выпуска продукции (работ, услуг) на малых предприятиях.....	435
18.17.1. Учет затрат на малых предприятиях бытового обслуживания населения.....	* 0''
18.17.2. Организация аналитического учета затрат основного производства на малых предприятиях.....	436
Вопросы для самоконтроля.....	437
Тест.....	438
Приложение к главе 18.....	439
Приложения.....	440
Литература.....	449