

Министерство образования и науки
Российской Федерации

Томский государственный университет
систем управления и радиоэлектроники

М.В. Григорьева

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Рекомендовано Сибирским региональным
учебно-методическим центром
высшего профессионального образования
для межвузовского использования в качестве
учебного пособия для студентов, обучающихся
по специальности 080801.65 «Прикладная
информатика в экономике»

Томск
Издательство ТУСУРа
2011

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.9(2)2я73
Г83

Григорьева М.В.

Г83 Бухгалтерский учет : учеб. пособие / М.В. Григорьева.
— Томск : Томск. гос. ун-т систем упр. и радиоэлектроники, 2011. — 286 с.

ISBN 978-5-86889-566-1

Излагаются теоретические основы бухгалтерского учета: предмет, метод, техника, формы. Описывается методика учета основных объектов: денежных средств, основных средств, нематериальных активов, материально-производственных запасов, капитала, всех видов расчетов. Представлены первичные документы, регистры аналитического и синтетического учета, требования к отражению в бухгалтерской отчетности. Достаточно подробно рассматривается содержание форм отчетности и пояснительной записки. Раскрывается понятие, порядок формирования и изменения учетной политики. Коротко освещены международные стандарты финансовой отчетности.

Для студентов специальностей, предусматривающих изучение дисциплины «Бухгалтерский учет».

УДК 657(075.8)
ББК 65.052.9(2)2я73

ISBN 978-5-86889-566-1

© Григорьева М.В., 2011
© Томск. гос. ун-т систем упр.
и радиоэлектроники, 2011

ВВЕДЕНИЕ

Учет возник одновременно с появлением человеческой цивилизации тысячи лет тому назад. Развитие учета было вызвано потребностями жизни, а он, в свою очередь, стимулировал формирование письменности и математики. Основоположником бухгалтерского учета считается итальянский монах Лука Пачоли (около 1445–1515): 10 ноября 1494 года он издал свою книгу «Summa», в которой одна из частей называлась «Трактат о счетах и записях», где и был описан способ двойной записи для учета торговых операций.

Бухгалтерский учет имеет ряд характерных черт, отличающих его от других видов учета (например, статистического), в нем используются специфические методы. Он играет большую роль в управлении предприятием, так как формирует информацию о финансово-хозяйственной деятельности предприятия. По данным бухгалтерского учета составляется отчетность. Содержащиеся в ней показатели используются при анализе результатов хозяйственной деятельности не только самим предприятием, но и поставщиками, заемщиками, покупателями и другими субъектами.

1. ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Необходимость учета. Общие сведения о бухгалтерском учете

В настоящее время все предприятия независимо от их вида, форм собственности ведут бухгалтерский учет имущества и хозяйственных операций согласно действующему законодательству и нормативным документам.

Наряду с бухгалтерским учетом предприятия ведут оперативный, статистический и налоговый учет.

Оперативный учет осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций (участок, отдел), и поэтому его сведения ограничиваются рамками предприятия. Он прерывен во времени, ведется иногда без применения какой-либо системы, данные оперативного учета не всегда документируются, они могут быть переданы устно, по телефону, факсу.

Статистический учет изучает явления, носящие массовый характер, в области экономики, культуры, образования, науки и пр. При наблюдении за различными процессами, происходящими на предприятиях, в статистическом учете исчисляют количественные и качественные показатели производительности труда, объема производства, заработной платы и т.д. Полученные результаты обрабатывают и обобщают в масштабе районов, областей, республик, отдельных отраслей и страны в целом. В статистическом учете используют специальные методы исследования: выборочные наблюдения, группировку, индексный метод и др. В статистическом учете могут использоваться данные оперативного и бухгалтерского учета.

Понятие *налогового учета* введено Налоговым кодексом РФ. Налоговый учет осуществляется для определения налоговой базы по налогу на прибыль. При этом используют данные бухгалтерского учета, необходимые для составления расчетов, деклараций и прочей налоговой отчетности.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Под сплошным отражением хозяйственной деятельности подразумевается обязательный учет всего имущества, фондов, задолженности предприятия и др. Непрерывность (во времени) требует постоянного наблюдения и записи в документах совершающихся на предприятии хозяйственных операций.

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

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

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества) и внешним (инвесторам, кредиторам, органам власти и др.) пользователям бухгалтерской отчетности;

2) обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и

обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Ведение бухгалтерского учета на предприятии осуществляется в соответствии с нормативными документами, издаваемыми властными органами различного уровня. Эти документы имеют определенную иерархическую соподчиненность, которую целесообразно представить в виде четырехуровневой системы:

1-й уровень — *законодательный*: закон «О бухгалтерском учете» и другие законы, указы президента РФ, постановления правительства, регламентирующие прямо или косвенно ведение бухгалтерского учета в организации;

2-й уровень — *нормативный*: положения по бухгалтерскому учету (ПБУ);

3-й уровень — *методологический*: методические рекомендации, указания, инструкции, комментарии и письма Минфина РФ и других ведомств;

4-й уровень — *внутренний*: рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия.

Рабочие документы самого предприятия определяют его особенности и систему ведения учета в нем. Основными из них являются:

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

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хо-

зяйственных операций несут руководители организаций. Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

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

Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

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

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

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

1.2. Предмет бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность организации. К *объектам бухгалтерского учета* или его составным частям относятся:

- 1) имущество организации (*активы*);
- 2) обязательства организации, источники формирования средств (*пассивы*);
- 3) хозяйственные операции, осуществляемые в процессе хозяйственной деятельности.

По составу и функциональной роли (характеру использования) активы организации подразделяются на две группы: внеоборотные активы и оборотные активы.

Внеоборотные активы

Основные средства — часть имущества со сроком полезного использования более одного года (средства труда). Их используют в различных сферах приложения общественного труда: материального производства, оказания услуг, управления организацией, товарного обращения, а также в непроизводственной сфере. Основные средства участвуют в процессе производства длительное время, сохраняя при этом натуральную форму. Их стоимость переносится на создаваемую продукцию не сразу, а постепенно, частями, по мере износа. К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения и пр.

Нематериальные активы — это объекты долгосрочного использования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход: права пользования земельными участками, природными ресурсами, патенты, лицензии, ноу-хау, программные продукты, монопольные права и привилегии, организационные расходы, товарные знаки и др.

Капитальные вложения — это затраты на строительномонтажные работы, приобретение оборудования, инструмента и прочие капитальные работы и затраты.

Финансовые вложения — инвестиции организации в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые бумаги), ценные бумаги и уставные капиталы других организаций. Финансовые вложения на срок более года считаются долгосрочными, а на срок менее года — краткосрочными. В состав внеоборотных активов включаются долгосрочные финансовые вложения.

Внеоборотные активы отражаются в первом разделе бухгалтерского баланса.

Оборотные активы

Материально-оборотные запасы — сырье и материалы, комплектующие, тара, топливо, полуфабрикаты, которые используются в одном акте производства и поэтому переносят сразу всю свою стоимость на изготавливаемую продукцию. Эта особенность требует постоянного возобновления материальных ценностей. К группе оборотных средств относятся остатки незавершенного производства, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, готовая продукция и товары, предназначенные для реализации и отгруженные покупателям.

Денежные средства — сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в банке.

Средства в расчетах (нам должны) — дебиторская задолженность за товары (работы, услуги), по выданным авансам, полученным векселям, суммы за подотчетными лицами.

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

По источникам образования и целевому назначению пассивы организации подразделяется на собственный капитал и заемный капитал.

Собственный капитал

Собственным капиталом является чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами.

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

Добавочный капитал — образуется за счет переоценки основных средств в сторону увеличения их стоимости, эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, дополнительной эмиссии акций, курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставной капитал организации.

Резервный капитал — создается за счет прибыли предприятия и предназначен для покрытия непредвиденных потерь и убытков или выплат дивидендов учредителям, имеющим привилегированные акции, при недостаточности для этих целей прибыли.

Целевое финансирование и целевые поступления — это средства, полученные из бюджета и фондов специального назначения, от других организаций и физических лиц для осуществления мероприятий целевого назначения.

Нераспределенная прибыль — часть чистой прибыли (часть валовой прибыли, оставшаяся после уплаты налога на прибыль и отчислений на использованную прибыль), не распределенная между акционерами (учредителями), использованная на накопление имущества хозяйствующего субъекта.

Заемный капитал

Кредиты банка — суммы полученных краткосрочных и долгосрочных ссуд банка на различные цели (приобретение оборудования, материалов и др.) с обязательным возвратом и за определенную плату.

Заемные средства — суммы, полученные в долг от юридических или физических лиц под векселя или другие обязательства на различные цели.

Расчеты и прочая кредиторская задолженность (мы должны) — суммы задолженности поставщикам за товары и услуги, по выданным векселям, по авансам, полученным от физических и юридических лиц. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям, — прочими кредиторами.

Обязательства по распределению — задолженности работникам по заработной плате, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его оплаты. Обязательства по распределению отличаются от других привлеченных средств тем, что образуются путем начисления, а не поступают со стороны.

Основными **хозяйственными процессами** организации являются процессы снабжения, производства и реализации продукции. Эти процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, заключающихся в движении средств, смене одной формы средств другой. Например, при снабжении средства предприятия меняют денежную форму на товарную. У организации могут быть и другие хозяйственные операции (по ремонту основных средств, капитальному строительству и др.), но процессы снабжения, производства и реализации продукции являются основными.

Основные правила (принципы) ведения бухгалтерского учета

Данные правила установлены законом «О бухгалтерском учете» и *Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации* и состоят из требований и допущений.

Ниже приведены требования к ведению бухгалтерского учета.

1. Обязательность двойной записи хозяйственных операций на взаимосвязанных бухгалтерских счетах, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета, составляемого организацией на основе Плана счетов бухгалтерского учета, утверждаемого Министерством финансов РФ.

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

3. Текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг учитываются отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

4. Для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры.

5. Объекты подлежат обязательной оценке в денежном выражении.

6. Имущество и обязательства подлежат обязательной инвентаризации.

7. Хозяйственные операции подлежат обязательному документированию.

8. Для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика в соответствии с установленными требованиями и допущениями. Учетная политика организации должна отвечать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания над формой, непротиворечивости и рациональности.

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

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

Требование осмотрительности — большая готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов.

Требование приоритета содержания перед формой — в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности отражаются исходя не только из их правовой формы, но и

экономического содержания актов и условий хозяйствования.

Требование непротиворечивости — необходимость тождества данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на первое число каждого месяца.

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

Правила ведения бухгалтерского учета предусматривают следующие допущения:

1) *допущение имущественной обособленности* — имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других физических или юридических лиц, находящихся у данной организации;

2) *допущение непрерывности деятельности организации* — организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности;

3) *допущение последовательности применения учетной политики* — выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;

4) *допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности* — эти факты отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

1.3. Метод бухгалтерского учета

Установленные законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации различные способы и приемы, используемые при ведении бухгалтерского

учета для решения поставленных задач, составляют *метод бухгалтерского учета*. Он включает в себя следующие элементы: документирование, оценку и калькуляцию, счета и двойную запись, инвентаризацию, баланс и отчетность.

Документирование

Документирование — письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета.

Бухгалтерским документом называется письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственной операции, права на ее совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности.

Форма документа определяется совокупностью показателей (реквизитов) и их расположением в документе. Согласно статье 9 закона «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны включать следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- личные подписи указанных лиц.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным, — непосредственно после ее окончания.

Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки

для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы (ведомости, журналы-ордера). Путь, который проходят документы от момента выписки до сдачи в архив, называется *документооборотом*.

Срок хранения первичных бухгалтерских документов составляет 5 лет.

Изъятие первичных документов у организаций разрешается только органам дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судам и налоговым инспекциям на основании их постановлений и в соответствии с действующим законодательством.

Инвентаризация

Инвентаризация — проверка фактического состояния материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств. Инвентаризация или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности и допущенные потери, хищения, недостатки.

Проведение инвентаризаций обязательно в следующих случаях:

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере, и приравненных к ним местностях инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

- при смене материально-ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотряемых законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными. Для проведения инвентаризации используются типовые бланки инвентарных актов или описей, которые сдаются в бухгалтерию. При выявлении отклонений оформляются сличительные ведомости.

Оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций

Выделяют три вида учетных измерителей:

- натуральные (штука, метр, килограмм);
- трудовые (час, день, месяц);
- денежные.

Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, — по ры-

ночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления.

Начисление амортизации основных средств и нематериальных активов производится независимо от результатов хозяйственной деятельности организации в отчетном периоде.

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

При отпуске материально-производственных запасов в производство и ином выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка производится организацией одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО).

Под *калькулированием себестоимости продукции* (работ, услуг) понимается расчет затрат, связанных с ее производством и реализацией, как по предприятию в целом, так и по видам продукции. По данным бухгалтерского учета рассчитывается фактическая себестоимость выпущенной и реализованной продукции. Себестоимость продукции определяется на всех предприятиях на основе нормативных актов, устанавливающих состав затрат на производство и реализацию продукции, включаемых в ее себестоимость.

Счета и двойная запись

Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета хозяйственных операций. Счета открываются на каждый вид хозяйственных средств и их источников. Различают два вида счетов: активные, пассивные. Свое название они получили от названия сторон баланса. Существуют также активно-пассивные счета, которые в какой-то ситуации ведут себя как активные счета, а в какой-то — как пассивные.

Активные счета предназначены для учета хозяйственных средств (имущества) по их составу и размещению (касса, расчетный счет, основные средства, счета учета материальных ценностей и др.).

Пассивные — для учета источников хозяйственных средств по их целевому назначению (уставный и добавочный капитал).

Активно-пассивные счета — счета, на которых отражается одновременно и имущество организации (как на активных счетах), и источники его формирования (как на пассивных счетах).

Строение счетов независимо от их вида одинаково — это таблица двусторонней формы, левая сторона таблицы называется ДЕБЕТ (Дт), правая сторона — КРЕДИТ (Кт). На практике счета представляют собой свободный лист или лист книги специального графления (рис. 1). Для упрощения изложения материала и использования в учебном процессе бухгалтерский счет будем изображать схематично (рис. 2).

(номер и наименование счета)							
Дебет				Кредит			
Документ		Содержание операции	Сумма (руб.)	Документ		Содержание операции	Сумма (руб.)
Дата	№			Дата	№		

Рис. 1. Форма бухгалтерского счета

Номер и наименование счета	
Дт	Кт

Рис. 2. Упрощенная схема бухгалтерского счета

На рис. 3 схематично изображены правила работы с активными и пассивными счетами. Запись на счетах начинаются с указания начального остатка. При этом в активных счетах начальный остаток отражается по дебету счета, а в пассивных — по кредиту. Операции, увеличивающие сумму активного счета, записываются на дебетовую сторону этого счета, а операции, уменьшающие сумму активного счета, — на кредитовую сторону счета. Операции, увеличивающие сумму пассивного счета, записываются на кредитовую сторону счета, а операции, уменьшающие сумму пассивного счета, — на дебетовую.

Активный счет		Пассивный счет	
Дт	Кт	Дт	Кт
С _{нач}			С _{нач}
Увеличение суммы счета (+)	Уменьшение суммы счета (-)	Уменьшение суммы счета (-)	Увеличение суммы счета (+)
С _{кон} = С _{нач} + + О _д - О _к			С _{кон} = С _{нач} - - О _д + О _к

Рис. 3. Правила работы со счетами

Сумма хозяйственных операций, записанная по дебету счета, называется дебетовым оборотом (О_д), а сумма хозяйственных операций, записанная по кредиту счета, называется кредитовым оборотом (О_к). Итоговая сумма на бухгалтерском счете называется *сальдо*. Конечный остаток (С_{кон}) по счету определяется прибавлением к начальному сальдо (С_{нач}) оборота той же стороны счета и вычитанием из полученного итога оборота противоположной стороны.

Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо и с двусторонним сальдо:

с *односторонним сальдо* (дебетовое или кредитовое) — например, счет «Прибыли и убытки». Если у предприятия суммы доходов превысили суммы расходов, то разница

между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником средств). Если, наоборот, суммы доходов меньше суммы расходов, то разница между ними показывает убыток, и сальдо счета будет дебетовым. Операции, увеличивающие прибыль предприятия, записываются в кредит счета, а операции, увеличивающие убытки, — в дебет счета;

с *двухсторонним сальдо* (дебетовое и кредитовое одновременно) — например, счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (рис. 4).

Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дт	Кт
С _{нач} — дебиторская задолженность	С _{нач} — кредиторская задолженность
Увеличение дебиторской задолженности	Увеличение кредиторской задолженности
Уменьшение кредиторской задолженности	Уменьшение дебиторской задолженности
С _{кон} — дебиторская задолженность	С _{кон} — кредиторская задолженность

Рис. 4. Правила работы с активно-пассивным счетом дебиторов-кредиторов

Сумма каждой хозяйственной операции записывается на счетах дважды (по Дт одного счета и по Кт другого счета), что и называется *двойной записью*. Она обеспечивает взаимоувязанное отражение хозяйственной деятельности предприятия в бухгалтерском учете. Кроме этого, использование методики имеет контрольное значение, так как требует обязательной сбалансированности (равенства) итогов записей на счетах. Они должны быть между собой равны, неравенство свидетельствует об ошибке, допущенной в записях или подсчетах. Взаимная связь между счетами, отражающими данную операцию, называется *корреспонденцией* счетов, а счета, между которыми возникает эта связь, называются *корреспондирующими счетами*. Другими словами, корре-

спондирующие счета — это счета, на которых одновременно производится запись в связи с данной хозяйственной операцией. Для обозначения записи на самих корреспондирующих счетах применяется специальный термин — *бухгалтерская проводка*. В бухгалтерской проводке указывается сначала дебетуемый счет, а затем кредитуемый.

Для систематизации бухгалтерских счетов применяется *План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности*, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н. В приложении 1 приведен План счетов в редакции 18.09.2006. План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

Для учета специфических операций организации могут по согласованию с Минфином вводить при необходимости в План счетов дополнительные счета, используя свободные коды счетов. Субсчета используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Организации могут уточнять содержание некоторых из них, а также вводить дополнительные субсчета, исключать или объединять их. Организация имеет право использовать только те счета, которые ей необходимы.

Все хозяйственные операции по отношению к бухгалтерскому балансу делятся на четыре вида (типа).

Первый тип вызывает изменение только в активе баланса: одна его статья увеличивается, другая — уменьшается на сумму хозяйственной операции, т.е. видоизменяется состав хозяйственных средств, их размещение.

Например, согласно расходному кассовому ордеру Иванову выдано на командировочные расходы 1 000 руб. Следовательно, по счету 50 «Касса» сумма уменьшится, уменьшится актив предприятия, уменьшение актива записывается на кредитовой стороне счета, значит, счет 50 «Касса» *кредитуется*. По счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

увеличится задолженность Иванова (дебиторская задолженность). Увеличение дебиторской задолженности есть увеличение актива предприятия, увеличение актива записывается на дебетовой стороне счета, значит, счет «Расчеты с подотчетными лицами» *дебитуется* (рис. 5).

Счет 50 «Касса»		Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	
Дт	Кт	Дт	Кт
С _{нач} =10 000		С _{нач} =0	
	1 000	1 000	
С _{кон} = 9 000		С _{кон} = 1 000	

Рис. 5. Пример операции первого типа

Записывается корреспонденция операции следующим образом:

Дт 71-Иванов / Кт 50 — 1 000 руб.

К операциям этого типа относятся все операции по использованию материальных ценностей в процессе производства: выпуск готовой продукции из производства, ее отгрузка, погашение дебиторской задолженности, получение денежных средств с расчетного счета в кассу.

Второй тип вызывает изменения только в пассиве баланса: одна его статья увеличивается, другая — уменьшается, т.е. изменяются источники хозяйственных средств. Итог баланса не меняется.

Например, часть нераспределенной прибыли в размере 100 000 рублей направлена на увеличение резервного капитала (рис. 6):

Дт 84 / Кт 82 — 100 000 руб.

К операциям этого типа относятся все хозяйственные операции по начислению выплаты за счет нераспределенной прибыли, по удержаниям из зарплаты и др.

Счет 84 «Нераспределенная прибыль»		Счет 82 «Резервный капитал»	
Дт	Кт	Дт	Кт
	С _{нач} =1 000 000		С _{нач} =500 000
100 000			100 000
	С _{кон} =900 000		С _{кон} =600 000

Рис. 6. Пример операции второго типа

Третий тип 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.

Например, на основании акцептованных (принятых к оплате) платежных документов поставщиков и приходных ордеров склада оприходованы (приняты к учету) запасные части для ремонта оборудования на сумму 50 000 рублей.

Увеличивается актив предприятия «Материалы» и увеличивается задолженность перед поставщиками, т.е. увеличивается пассив «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (рис. 7):

$$Дт 10 / Кт 60 = 50\ 000 \text{ руб.}$$

Счет 10 «Материалы»		Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Дт	Кт	Дт	Кт
С _{нач} =9 000			С _{нач} =0
50 000			50 000
С _{кон} =59 000			С _{кон} =50 000

Рис. 7. Пример операции третьего типа

К этому типу относят операции внесения средств в счет учредительных взносов, начисления износа по основным

средствам (ОС), нематериальным активам, отчисления на социальное страхование, начисления заработной платы, получения кредитов и др.

Четвертый тип вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения его статей. Итог баланса также уменьшается на сумму хозяйственной операции.

Например, на основании платежных ведомостей и расходного кассового ордера выдана заработная плата работникам предприятия в сумме 570 000 рублей.

Уменьшается актив предприятия «Касса», денег в кассе становится меньше, поэтому счет «Касса» кредитуется. Уменьшается задолженность предприятия перед работниками по заработной плате, уменьшается пассив предприятия кредиторская задолженность, операция записывается в дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» (рис. 8):

$$Дт 70 / Кт 50 = 570\ 000 \text{ руб.}$$

К этому типу относятся операции по оплате всех видов кредиторской задолженности (бюджету, внебюджетным фондам, поставщикам, работникам), зачету ранее полученных авансов.

Счет 50 «Касса»		Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
Дт	Кт	Дт	Кт
С _{нач} =670 000			С _{нач} =570 000
	570 000	570 000	
С _{кон} =100 000			С _{кон} =0

Рис. 8. Пример операции четвертого типа

Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс представляет собой систему показателей как способ обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия и их источников на определенную

дату. Он делится на разделы и статьи. Баланс представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона — АКТИВ — отражает состав и размещение хозяйственных средств, а правая — ПАССИВ — отражает источники образования хозяйственных средств и их целевое назначение. В переводе с латинского слово «баланс» означает «двухчашечные весы», поэтому в нем должно присутствовать равенство итогов: сумма всех статей актива должна быть равна сумме всех статей пассива баланса. Баланс составляется на первое число месяца, следующего за отчетным периодом. Периодичность обязательного составления баланса — ежеквартально, в конце года составляется годовой баланс. В приложении 2 приведена форма бухгалтерского баланса, утвержденная Министерством финансов РФ в 2010 г.

1.4. Синтетический и аналитический учет

Счета, на которых имущество организации, ее обязательства и хозяйственные процессы отражаются в обобщенном виде, называются *синтетическими*. К ним относятся счета: 01 «Основные средства», 10 «Материалы», 70 «Расчеты по оплате труда» и т.д. Учет по таким счетам ведется только в денежном выражении.

Счета, на которых отражаются детальные данные по каждому отдельному виду имущества, обязательств организаций и процессов, называются *аналитическими*, а учет — *аналитическим*.

Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей. Остатки и обороты синтетического счета и соответствующих аналитических счетов должны совпадать.

Счета, не требующие ведения аналитического учета, называются *простыми*, если аналитический учет по счету ведется, то такие счета называются *сложными*.

Некоторые счета состоят из групп аналитических счетов. Первые группы счетов аналитического учета называются субсчетами. Иногда субсчета называются счетами второго

порядка. Например, в дополнение к синтетическому счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» открываются следующие субсчета:

69-1 — по социальному страхованию;

69-2 — по пенсионному обеспечению;

69-3 — по обязательному медицинскому страхованию.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета объединяют итоги оборотов и сальдо по всем аналитическим счетам одного синтетического счета и предназначены для проверки правильности учетных записей по этим счетам, а также для наблюдения за состоянием и движением отдельных видов средств.

Пример. Начальные остатки по счетам приведены в табл. 1. В течение февраля 20__ г. на предприятии были проведены операции, зарегистрированные в журнале хозяйственных операций (табл. 2). В примере используются условные единицы (у.е.), чтобы не заострять внимание на деталях.

Таблица 1

Начальные остатки по счетам на 01.02.20__ г.

Хозяйственные средства	Сумма, у.е.	Источники хозяйственных средств	Сумма, у.е.
Основные средства	100 000	Уставный капитал	122 520
Материалы	18 020		
Расчеты с подотчетным лицом Ивановым И.И.	1 500	Расчеты с персоналом по оплате труда	3 000
Расчетный счет	5 000		
Касса	1 000		
Итого	125 520	Итого	125 520

На рис. 9 представлены открытые счета для учета хозяйственных операций, на которых зарегистрированы все операции, проведенные в феврале. Рядом с суммой операции в скобках указан номер операции по журналу хозяйственных операций.

Таблица 2

Журнал хозяйственных операций за февраль 20__ г.

Наименование операции	Корреспондирующий счет		Сумма, у.е.
	Дт	Кт	
1. Принят авансовый отчет № 1 от 01.02.99 Иванова И.И. о приобретении материалов	10	71	1 000
2. Возврат в кассу остатка по авансовому отчету Ивановым И.И.	50	71	500
3. Сняты деньги с расчетного счета в кассу предприятия	50	51	5 000
4. Выдано из кассы в подотчет Петрову П.П.	71	50	2 000
5. Авансовый отчет № 2 от 15.02.99 Петрова П.П. о приобретении материалов	10	71	2 900
6. Приобретен компьютер у ООО «Стек»	08	60	15 000
7. Выдана заработная плата работникам предприятия	70	50	3 000
8. Ввод компьютера в эксплуатацию	01	08	15 000
Итого			44 400

В феврале на предприятии велись расчеты с двумя подотчетными лицами — Ивановым и Петровым. Учет расчетов с каждым из них должен вестись на отдельных карточках. Для обобщения информации о расчетах с подотчетными лицами за прошедший месяц составляют оборотную ведомость, в которой одна строка соответствует записи о расчетах с одним сотрудником. Сальдо на этом счете может быть развернутым.

Дебетовое сальдо означает долг подотчетного лица перед предприятием, а кредитовое сальдо — долг предприятия подотчетному лицу. В табл. 3 представлена оборотная ведомость по счетам аналитического учета, открытым к счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Счет 01 «Основные средства»

Дт	Кт
С _{нач} =100 000	
15 000 (8)	
С _{кон} =115 000	

Счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дт	Кт
С _{нач} =0	
15 000(6)	15 000(8)
С _{кон} =0	

Счет 10 «Материалы»

Дт	Кт
С _{нач} =18 020	
1 000(1)	
2 900(5)	
С _{кон} =21 920	

Счет 50 «Касса»

Дт	Кт
С _{нач} =1 000	
500(2)	2 000(4)
5 000(3)	3 000(7)
С _{кон} =1 500	

Счет 51 «Расчетный счет»

Дт	Кт
С _{нач} =5 000	
	5 000(3)
С _{кон} =0	

Счет 60 «Расчеты с поставщиками»

Дт	Кт
	С _{нач} =0
	15 000(6)
	С _{кон} =15 000

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дт	Кт
	С _{нач} =3 000
3 000(7)	
	С _{кон} =0

Счет 80 «Уставный капитал»

Дт	Кт
	С _{нач} =122 520
	С _{кон} =122 520

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»/Иванов И.И.

Дт	Кт
С _{нач} =1 500	
	1 000(1)
	500(2)
С _{кон} =0	

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»/Петров П.П.

Дт	Кт
	С _{нач} =0
2 000(4)	2 900(5)
	С _{кон} =900

Рис. 9. Записи на бухгалтерских счетах

Таблица 3

Оборотная ведомость по аналитическим счетам
счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Ф.И.О. подотчетного лица	Остаток на начало периода		Оборот за период		Остаток на конец периода	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1. Иванов И.И.	1 500	—	—	1 500	—	—
2. Петров П.П.	—	—	2 000	2 900	—	900
Итого	1 500	0	2 000	4 400	0	900

Оборотная ведомость по счетам синтетического учета (табл. 4) обобщает обороты и сальдо по всем синтетическим счетам и предназначена также для проверки правильности записей на счетах, общего ознакомления с состоянием хозяйственной деятельности организации, составления баланса на конец периода.

Правильность записей в оборотной ведомости по синтетическим счетам проверяется с помощью трех равенств, наличие которых обязательно:

- сумма по столбцу 2 равна сумме по столбцу 3, так как должно сохраняться основное бухгалтерское равенство Активы = Пассивы;

- сумма по столбцу 4 равна сумме по столбцу 5, так как записи на бухгалтерских счетах выполняются с применением метода двойной записи, то есть каждая операция записывается по дебету одного и по кредиту другого счета;

- сумма по столбцу 6 равна сумме по столбцу 7, так как должно сохраняться основное бухгалтерское равенство Активы = Пассивы.

С помощью оборотной ведомости не всегда можно выявить ошибки содержательного характера. Например, если вместо одного счета используется другой счет или операция не зарегистрирована на счетах совсем, все три равенства все же будут соблюдены.

Таблица 4

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Номер и наименование счета	Остаток на начало периода		Оборот за период		Остаток на конец периода	
	Дт	Кт	Дт	Кт	Дт	Кт
1	2	3	4	5	6	7
01 Основные средства	100 000		15 000		115 000	
08 Вложения во внеоборотные активы			15 000	15 000		
10 Материалы	18 020		3 900		21 920	
50 Касса	1 000		5 500	5 000	1 500	
51 Расчетный счет	5 000			5 000		
60 Расчеты с поставщиками и подрядчиками				15 000		15 000
70 Расчеты с персоналом по оплате труда		3 000	3 000			
71 Расчеты с подотчетными лицами	1 500		2 000	4 400		900
80 Уставный капитал		122 520				122 520
Итого	125 520	125 520	44 400	44 400	138 420	138 420

После составления оборотной ведомости по синтетическим счетам составляется бухгалтерский баланс (табл. 5). Полная форма бухгалтерского баланса приведена в приложении 2.

Таблица 5

Бухгалтерский баланс на 01.03.20__ г.

Активы	Сумма	Пассивы	Сумма
I. Внеоборотные активы		III. Капитал и резервы	
Основные средства	115 000	Уставный капитал	122 520
Итого по разделу I	115 000	Итого по разделу III	122 520
II. Оборотные активы		IV. Долгосрочные обязательства	
Запасы	21 920	V. Краткосрочные обязательства	
Денежные средства	1 500	Кредиторская задолженность	15 900
Итого по разделу II	23 420	Итого по разделу V	15 900
БАЛАНС	138 420	БАЛАНС	138 420

1.5. Техника и форма бухгалтерского учета

Под *техникой бухгалтерского учета* понимается способ его ведения, т.е. регистрации учетной информации, которая осуществляется вручную или с использованием средств автоматизации. Для этой цели разработаны *учетные регистры*.

По внешнему виду они подразделяются на карточки, свободные листы и книги, а по содержанию — на регистры аналитического, синтетического учета и комбинированные.

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, запчастей, готовой продукции.

Свободные листы — учетные регистры большого формата с большим количеством сведений. Они предназначены для

Способ «красное сторно» — применяется в случаях, когда указана неправильная корреспонденция счетов или завышена сумма операции. Сущность данного метода в том, что вначале повторяется та же корреспонденция счетов, но сумма показывается красным, эти суммы вычитаются при подсчете итогов по разделу. После этого составляется новая проводка с правильной корреспонденцией счетов. Вместо выделения красным цветом сторнируемые проводки можно оформлять скобками.

Например, получены материалы по предоплате на сумму 1 500 рублей. Составлена проводка Дт08/Кт60 — 1 500 (вместо Дт10/Кт60). Исправление:

Дт08/Кт60 — (1 500) сторнирование неправильной проводки;

Дт10/Кт60 — 1 500 запись правильной проводки.

Под **формой бухгалтерского учета** понимается совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них. В настоящее время распространены следующие формы бухгалтерского учета.

Мемориально-ордерная форма — по данным первичных или накопительных документов составляют мемориальные ордера, которые записываются в регистрационный журнал и затем в главную книгу. Полная схема документооборота приведена на рис. 10.

Достоинства мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета:

- строгая последовательность учетного процесса, простота и доступность учетной техники;
- легко осуществить разделение учетной работы между квалифицированными и неквалифицированными работниками.

Недостатки:

- трудоемкость учета, вызываемая многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, аналитических и синтетических регистрах);

- отрыв аналитического учета от синтетического, громоздкость аналитического учета.



Рис. 10. Схема документооборота при мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета

Журнально-ордерная форма — составляются журналы-ордера (Ж-О), представляющие собой свободные листы большого формата со значительным количеством реквизитов. Открываются они на месяц на отдельный синтетический счет или группу синтетических счетов. Записи в Ж-О производятся ежедневно непосредственно с первичных документов. В Ж-О вносятся только кредитовые записи того синтетического счета, операции которого учитываются в данном журнале. Месячные итоги каждого Ж-О показывают общую сумму кредитового оборота счета и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета.

Месячные итоги Ж-О записывают в Главную книгу. Кредитовый оборот переносят в Главную книгу из соответствующего журнала, а обороты по дебету записывают в книгу из разных Ж-О по корреспондирующим счетам. Ж-О и Главная книга взаимно дополняют друг друга. В Ж-О дается

расшифровка кредитового оборота синтетического счета, а в Главной книге — расшифровка дебетового оборота этого же счета (рис. 11).

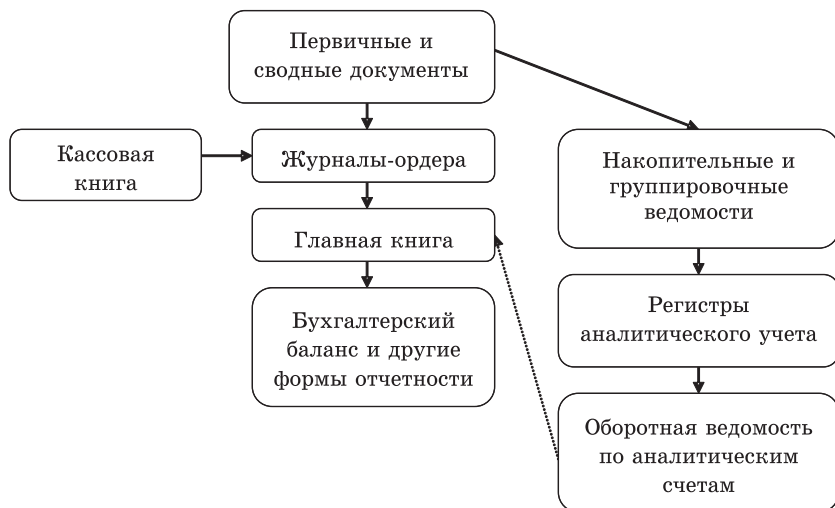


Рис. 11. Схема документооборота при журнально-ордерной форме бухгалтерского учета

Полную форму чаще всего используют крупные предприятия. Она состоит из 16 журналов-ордеров, 18 вспомогательных ведомостей и 15 разработочных таблиц. Сокращенную форму, которая состоит из 8 журналов-ордеров, 6 ведомостей и 3 разработочных таблиц, используют средние и мелкие предприятия.

Достоинства: применение этой формы значительно уменьшает трудоемкость учета.

Недостатки: сложность и громоздкость построения Ж-О, ориентированных на ручное заполнение данных и затрудняющих механизацию учета.

Журнал-Главная — разновидность мемориально-ордерной формы ведения бухгалтерского учета. Основным учетным регистром является регистр Журнал-Главная, в который заносятся хозяйственные операции с первичных

документов. В Журнале-Главной происходит вся обработка, подсчет оборотов и конечных сальдо по всем счетам, бухгалтерский баланс и отчетность составляются на основе данных этого регистра.

Главным недостатком этой формы является громоздкость основного регистра.

Упрощенная форма учета применяется на малых и средних предприятиях. Согласно *Федеральному закону от 24.07.2007 «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации» (ред. от 27.12.2009)* под субъектами малого и среднего предпринимательства понимаются потребительские кооперативы, коммерческие организации и индивидуальные предприниматели, соответствующие следующим условиям:

- в уставном капитале доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов не превышает 25 %, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25 %;

- средняя численность работников за предшествующий календарный год не превышает 250 человек для средних предприятий, 100 человек для малых предприятий, 15 человек для микропредприятий;

- выручка от реализации товаров (работ, услуг) без учета налога на добавленную стоимость или балансовая стоимость активов (остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов) за предшествующий календарный год не превышает предельные значения, установленные Правительством Российской Федерации для каждой категории субъектов малого и среднего предпринимательства (микропредприятия — 60 млн рублей, малые предприятия — 400 млн рублей, средние предприятия — 1000 млн рублей с 1 января 2008 года).

Согласно *«Типовым рекомендациям по организации учета для субъектов малого предпринимательства» от*

21.12.98 при упрощенной форме ведется только два регистра: книга учета хозяйственных операций и ведомости В-1÷В-9.

Простая форма учета применяется организациями и индивидуальными предпринимателями, работающими по упрощенной системе налогообложения. Эта система предусматривает ведение учета без двойной записи на счетах. Основным учетным регистром является *Книга учета доходов и расходов*.

Автоматизированная форма учета — применяется с использованием ЭВМ. Порядок обработки информации представлен на рис. 12.



Рис. 12. Схема документооборота при автоматизированной форме бухгалтерского учета

Контрольные вопросы

1. Что отличает бухгалтерский учет от других видов учета?
2. Актив, пассив. Объясните эти термины, приведите примеры. Почему в бухгалтерском балансе итог актива всегда равен итогу пассива?
3. Что такое сальдо? Может ли активный счет иметь кредитовое сальдо?
4. Влияют ли хозяйственные операции на величину итога баланса? Какие типы операций по отношению к балансу Вы знаете?
5. Для чего используются первичные документы и учетные регистры? Каковы правила их оформления?
6. Каковы обязанности главного бухгалтера?

2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ

2.1. Учет кассовых операций

Порядок ведения кассовых операций регламентируется *письмом ЦБ РФ от 04.10.93 № 18 «Об утверждении «Порядка ведения кассовых операций в РФ»* (ред. от 26.02.1996). Для осуществления расчетов наличными деньгами каждое предприятие должно иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме. Предприятия могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками, по согласованию с руководителями предприятий. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются. Предприятия обязаны сдавать в банк всю денежную наличность сверх установленных лимитов остатка наличных денег в кассе в порядке и в сроки, согласованные с обслуживающими банками. Предприятия имеют право хранить в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий не свыше 3 рабочих дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, — до 5 дней), включая день получения денег в банке.

При учете кассовых операций используются приходный и расходный кассовые ордера.

Приходные ордера оформляются на прием денег.

Прием наличных денег кассами предприятий производится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным письменным распоряжением руководителя предприятия.

О приеме денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписями главного бухгалтера или лица, на это уполномоченного, и кассира, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Расходные ордера оформляются на выдачу денег.

Выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам или надлежаще оформленным другим документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и пр.) с наложением на этих документах штампа с реквизитами расходного кассового ордера. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами, на это уполномоченными.

В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам заявлениях, счетах и других документах имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах необязательна. При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтерией четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, поправки или исправления в этих документах не допускаются.

Все приходные и расходные кассовые ордера, а также заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в *журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров* и документу присваивается порядковый номер.

В *кассовой книге* ведется учет приходных и расходных ордеров.

Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге. Каждое предприятие ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть

пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера данного предприятия.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными и служат отчетом кассира. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

Записи в кассовую книгу производятся сразу после получения или выдачи денег, в конце 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.

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе предприятия используется активный счет 50 «Касса». Сальдо счета указывает на наличие суммы денег в кассе предприятия; оборот по дебету — суммы, поступившие наличными в кассу, а по кредиту — суммы, выданные наличными. Кассовые операции, записанные по кредиту счета 50, отражаются в Ж-О № 1. Обороты по дебету этого счета записываются в разные журналы и, кроме того, контролируются ведомостью № 1.

На предприятии при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором ее листы формируются в виде машинограммы «*Вкладной лист кассовой книги*». Одновременно с ней формируется машинограмма «*Отчет кассира*». Обе названные машинограммы должны составляться к началу следующего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные типовой формой кассовой книги.

Основные проводки по кассовым операциям представлены в табл. 6.

Таблица 6

Наиболее часто встречающиеся проводки по кассовым операциям

Проводка		Операции
Дт	Кт	
50	51	Поступили наличные деньги с р/с предприятия
50	66, 67	Получен банковский кредит
50	71	Сдан остаток аванса неиспользованных денежных средств подотчетными лицами
50	73-2	Погашение задолженности работником предприятия по недостачам, растратам, хищениям
50	62, 90	Оплата наличными реализованной продукции (работ, услуг)
50	76	Погашение дебиторской задолженности
50	91	Сумма излишков, выявленная при инвентаризации кассы
50	73-1	Погашение задолженности работником предприятия за товары, проданные в кредит
70, 69	50	Выданы заработная плата, премия, пособие из кассы
66, 67	50	Погашена задолженность по кредитам и займам наличными
71	50	Выдано под отчет на хозяйственные нужды и командировочные расходы
70, 73	50	Выдана материальная помощь
51	50	Внесен на расчетный счет сверхлимитный остаток свободных денежных средств кассы
94	50	Выявлена недостача денежных средств при инвентаризации кассы

Кассир несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за всякий при-

чиненный в связи с неправильным их хранением ущерб предприятию. Кассир назначается приказом руководителя и заполняет письменное обязательство (договор) о материальной ответственности.

Инвентаризация (ревизия) денежных средств в кассе должна проводиться не реже одного раза в месяц. Ревизия кассы проводится внезапно комиссией, назначенной приказом руководителя предприятия, в присутствии кассира. При этом проверяются наличные деньги, денежные документы, ценные бумаги и бланки строгой отчетности.

Согласно указанию ЦБ РФ от 20.06.2007 № 1243-У «О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или индивидуального предпринимателя» лимит расчетов наличными денежными средствами между юридическими лицами установлен в размере 400 тысяч рублей. За осуществление расчетов наличными денежными средствами с другими предприятиями, учреждениями и организациями сверх установленных предельных сумм устанавливается штраф в двукратном размере суммы произведенного платежа.

В бухгалтерской отчетности информация о денежных средствах в кассе отдельно не показывается. В *Бухгалтерском балансе* в разделе «Оборотные активы» в строке «Денежные средства» отражается сумма сальдо по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета», при заполнении показателей *Отчета о движении денежных средств* данные по этим счетам также суммируются.

2.2. Учет операций по расчетному счету

Порядок учета операций по расчетному счету регламентируют основные нормативные документы: *Гражданский кодекс Российской Федерации (часть II)*, «Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам)» (ред. от 25.11.2009), «Положение о безналичных

расчетах в Российской Федерации» от 03.10.2002 (ред. от 11.06.2004).

Предприятие независимо от организационно-правовой формы и сферы деятельности обязано хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Расчетные счета (р/с) открываются предприятиям, являющимся юридическими лицами и имеющим самостоятельный баланс. Для открытия р/с предприятие предоставляет в банк следующие документы:

- 1) свидетельство о государственной регистрации юридического лица;
- 2) учредительные документы юридического лица;
- 3) лицензии (разрешения), выданные юридическому лицу в установленном законодательством Российской Федерации порядке на право осуществления деятельности, подлежащей лицензированию, в случае если данные лицензии (разрешения) имеют непосредственное отношение к правоспособности клиента заключать договор банковского счета соответствующего вида;
- 4) банковскую карточку с образцами подписей и оттиском печати;
- 5) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Прием и выдача денег или безналичные перечисления производятся банком на основании документов специальной формы.

Объявление на взнос наличными — выписывается при взносе наличных денег на расчетный счет. В подтверждение банк выдает плательщику квитанцию, которая прикалывается к расходному кассовому ордеру.

Чек — приказ руководителя предприятия банку о выдаче с р/с наличных денег на указанную сумму. Чеком признается ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Отзыв чека до истечения срока для его предъявления не допускается.

Платежное поручение — поручение банку на перечисление с р/с предприятия соответствующей суммы на р/с

получателя. Такими получателями могут быть поставщики, вышестоящие организации, финансовые, страховые и иные организации. Платежные поручения заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета. Для расчетов между предприятиями за отпущенную продукцию могут применяться платежные требования. Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств платежные поручения помещаются в картотеку. Оплата таких платежных поручений производится по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством. Банк обязан информировать плательщика по его требованию об исполнении платежного поручения не позже следующего рабочего дня после обращения плательщика в банк, если иной срок не предусмотрен договором банковского счета. Порядок информирования плательщика определяется договором банковского счета.

Выписка с р/с — второй экземпляр расчетного счета предприятия. Сохраняя денежные средства предприятия, банк считает себя должником предприятия, поэтому выписка строится по кредитовому признаку. Выписка банка заменяет собой регистр аналитического учета по р/с и служит основанием для бухгалтерских записей. Все приложенные к выписке документы гасятся штампом «погашено».

Синтетический учет операций по р/с бухгалтерия ведет на счете 51 «Расчетный счет». Это активный счет, по дебету которого записывается остаток свободных денежных средств предприятия на начало месяца и поступления наличных денежных средств из кассы предприятия, средств от покупателей, заказчиков, дебиторов. По кредиту счета 51 отражаются денежные средства, перечисленные в погашение задолженности предприятия поставщикам материальных ценностей (услуг), бюджету, внебюджетным фондам и пр. Для отражения оборотов по кредиту счета 51 служит

журнал-ордер № 2. Для записи оборотов по дебету используют ведомость № 2 для дополнительного контроля за движением денежных средств.

Основные проводки по расчетному счету приведены в табл. 7.

Таблица 7

Список наиболее часто используемых проводок по расчетному счету

Проводка		Операции
Дт	Кт	
50	51	Получены наличные денежные средства с расчетного счета
60	51	Оплачены платежные документы поставщиков материалов, услуг
68	51	Перечислены платежи в бюджет (налоги)
66, 67	51	Погашена задолженность по ссудам банка
69	51	Погашена задолженность органам соц. страхования
58	51	Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения (приобретение акций, облигаций, депозит)
76	51	Перечислено прочим дебиторам и кредиторам
51	50	Сдан в банк остаток денежной наличности из кассы
51	62	Зачислены средства за отгруженную продукцию (работы, услуги)
51	66, 67	Зачислена ссуда банка
51	55	Зачислен остаток неиспользованной чековой книжки, аккредитива
51	91	Зачислены штрафы, пени, неустойки

2.3. Учет операций в иностранной валюте

Основные принципы осуществления валютных операций, полномочия и функции органов валютного регулирования и контроля определены в законе РФ «О валютном регулировании и контроле» от 10.12.03 № 173-ФЗ (ред. 22.07.2008), инструкции ЦБ РФ от 30.03.2004 № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке российской федерации» (ред. от 29.03.2006). Приведем некоторые определения.

Валюта Российской Федерации — денежные знаки в виде банкнот и монеты Банка России, находящиеся в обращении в качестве законного средства наличного платежа на территории Российской Федерации, а также средства на банковских счетах и в банковских вкладах.

Иностранная валюта — денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств), а также средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных или расчетных единицах.

Резидент — физическое лицо, имеющее постоянное место жительства в РФ, или юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством РФ, с местонахождением в РФ.

Нерезидент — физическое лицо, имеющее постоянное место жительства за пределами РФ, или юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством других стран, с местонахождением на территории других стран.

Уполномоченные банки — кредитные организации, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации и имеющие право на основании лицензий Центрального банка Российской Федерации (ЦБ РФ) осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте, а также действующие на территории Российской Федерации

в соответствии с лицензиями Центрального банка Российской Федерации филиалы кредитных организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, имеющие право осуществлять банковские операции со средствами в иностранной валюте.

Для проведения расчетов в иностранной валюте предприятия открывают валютные счета, количество которых не ограничено. Валютные счета открываются резидентами и нерезидентами в банках, имеющих лицензию ЦБ РФ на ведение валютных операций.

Валютные операции между резидентами и нерезидентами осуществляются без ограничений, за исключением валютных операций, связанных с движением капитала, и операций на внутреннем валютном рынке. Эти ограничения устанавливаются в целях предотвращения существенного сокращения золотовалютных резервов, резких колебаний курса валюты Российской Федерации, а также для поддержания устойчивости платежного баланса Российской Федерации. Указанные ограничения носят недискриминационный характер и будут отменены органами валютного регулирования по мере устранения обстоятельств, вызвавших их установление.

Валютные операции между резидентами запрещены, за исключением случаев, указанных в законе, например: по сделкам между уполномоченными банками в порядке, установленном ЦБ РФ; между резидентами и уполномоченными банками по банковским операциям и получению кредитов и займов; по расчетам в магазинах беспошлинной торговли.

Бухгалтерский учет операций в иностранной валюте осуществляется согласно *ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте»*.

Учет валютных операций ведется на счете 52 «Валютный счет», порядок учета такой же, как по счету 51 «Расчетный счет». Все операции по валютным счетам ведутся в двух валютах, одна из которых рублевая.

К счету 52 могут быть открыты три субсчета:
52-1 «Валютный счет внутри страны»;

52-2 «Валютный счет за рубежом»;

52-3 «Транзитный валютный счет».

Транзитный валютный счет открывается банком и предназначен для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, может использоваться для оплаты расходов в иностранной валюте (за исключением расходов и потерь, относимых на счет прибылей и убытков). В табл. 8 приведены наиболее часто встречающиеся корреспонденции при бухгалтерском учете операций на валютном счете.

В отчетности указывается только рублевая сумма. Основой для перевода служит текущий курс ЦБ РФ (плавающая сумма) на дату составления бухгалтерской отчетности. На основании выписок из текущих и транзитных счетов ведется Ж-О № 2/1.

Таблица 8

Наиболее часто используемые проводки
по валютному счету

Проводка		Операции
Дт	Кт	
Операции по транзитному валютному счету		
52-3	62	Зачисление экспортной выручки за реализованную продукцию или аванса от иностранных покупателей
52-3	66, 67	Зачисление кредитов и займов от иностранных партнеров
52-3	91	Поступление дивидендов и процентов от участия в иностранных предприятиях или по иностранным ценным бумагам
52-3(91)	91(52-3)	Положительная (отрицательная) курсовая разница
52-3	75	Погашение задолженности по вкладам иностранного учредителя в уставный капитал
52-1	52-3	Зачисление на валютный счет оставшейся после продажи части валютных средств

Окончание табл. 8

Проводка		Операции
Дт	Кт	
Операции по текущему валютному счету		
52-1	66, 67	Поступление валютных кредитов от российских банков
52-1(91)	91(52-1)	Положительная (отрицательная) курсовая разница
60	52-1	Погашение задолженности перед иностранными поставщиками
26, 44	52-1	Оплата услуг банка
75-2	52-1	Перечисление дивидендов учредителям нерезидентам
66, 67	52-1	Погашение кредитов банка и займов
Продажа валюты		
57	52-1	Списание валюты банком с расчетного счета для продажи
76	57	Списание проданной валюты по курсу ЦБ РФ на день продажи
51	76	Зачисление рублевого эквивалента проданной валюты
76 (91)	80 (91)	Прибыль (убыток) от продажи валюты
Покупка валюты		
76	51	Перечисление средств для покупки валюты
52-1	76	Зачисление приобретенной валюты по курсу на день зачисления
91 (76)	76 (91)	Сумма превышения (непревышения) курса покупки над курсом ЦБ РФ в день приобретения валюты

Информация о движении иностранной валюты формируется отдельно по каждому ее виду применительно к отчету о движении денежных средств, принятому организацией. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу ЦБ РФ.

Пример. ООО «Туроператор» заключило контракт с иностранным отелем, согласно которому общество выкупает у отеля блок мест на летний сезон (май–сентябрь) за 12 000 евро. Оплата должна быть произведена двумя равными платежами до 30.01.2010 и 26.02.2010 соответственно. У общества открыт валютный счет в евро в уполномоченном банке. По состоянию на 01.01.2010 сальдо счета составляет 2 000 евро. В пересчете по курсу ЦБ РФ, установленному на 31.12.2009 (43,3883 руб./евро), это равно 86 777 руб. ООО «Туроператор» 22.01.2010 передало в банк поручение на покупку 10 000 евро и списание с расчетного счета денежных средств в размере 430 000 руб. (по обменному курсу банка). Денежные средства были списаны в этот же день. Иностранная валюта зачислена на валютный счет общества 23.01.2010 (курс ЦБ РФ — 42,9845 руб./евро). В этот же день с расчетного счета была списана банковская комиссия в размере 860 руб. Перечислено 6 000 евро иностранной компании 25.01.2010 (курс ЦБ РФ — 42,9478 руб./евро) и 24.02.2010 (курс ЦБ РФ — 43,0126 руб./евро). Курс ЦБ РФ, установленный на 31.01.2010, составил 42,9980 руб./евро. Решение приведено в табл. 9.

Таблица 9

Пример расчетов по валютному счету

Операции	Проводка		Сумма операции, руб.
	Дт	Кт	
01.01.2010. Остаток денежных средств в иностранной валюте в пересчете на рубли (2 000 евро × 43,3883 руб./евро)	52	—	86 777
22.01.2010. Отражена сумма денежных средств в валюте РФ, направленная на покупку иностранной валюты	57	51	430 000
23.01.2010. Произведена переоценка валюты (2000 евро × (42,9845 — 43,3883) руб./евро)	91-2	52	808
Приобретенная иностранная валюта зачислена на валютный счет общества (10 000 евро × 42,9845 руб./евро)	52	57	429 845

Окончание табл. 9

Операции	Проводка		Сумма операции, руб.
	Дт	Кт	
Отражена разница между рублевой оценкой иностранной валюты и суммой денежных средств в рублях, списанных с расчетного счета общества на покупку этой валюты (430 000 – 429 845) руб.) <*>	91-2	57	155
Списана с расчетного счета общества комиссия банка	76	51	860
Комиссия банка включена в состав прочих расходов <***>	91-2	76	860
25.01.2010. Отражена отрицательная курсовая разница (12 000 евро × × (42,9845 – 42,9478) руб./евро)	91-2	52	440
Денежные средства в иностранной валюте перечислены иностранной компании (6000 евро × 42,9478 руб./евро)	60	52	257 687
26.01.2010. Остаток денежных средств в иностранной валюте в пересчете на рубли (6000 евро × 42,9478 руб./евро или (86 777 – 808 + 429 845 – 440 – – 257 687) руб.)	52	–	257 687
31.01.2010. Отражена положительная курсовая разница (6000 евро × × (42,9980 – 42,9478) руб./евро)	52	91-1	301
021.02.2010. Остаток денежных средств в иностранной валюте в пересчете на рубли (6000 евро × 42,9980 руб./евро или (257 687 + 301) руб.)	52	–	257 988
24.02.2010. Денежные средства в евро перечислены иностранной компании (6 000 евро × 43,0126 руб./евро)	60	52	258 076
Отражена положительная курсовая разница (6 000 евро × (43,0126 – – 42,9980) руб./евро)	52	91-1	88

<*> Данная разница включается в состав прочих расходов в бухгалтерском учете (п. 11 ПБУ 10/99) и внереализационных расходов в целях налогообложения прибыли (пп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ). В бухгалтерском учете эта разница не подпадает под понятие курсовой, в налоговом учете она является положительной. При использовании метода начисления внереализационные расходы в виде указанной положительной разницы признаются на дату перехода права собственности на иностранную валюту (пп. 9 п. 7 ст. 272 НК РФ).

<***> Уплаченная банку комиссия признается в бухгалтерском учете прочим расходом (п. 11 ПБУ 10/99), в целях налогообложения прибыли — внереализационным расходом (пп. 15 п. 1 ст. 265 НК РФ).

2.4. Учет операций по специальным счетам

Порядок учета операций по специальным счетам регулирует *«Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации» от 03.10.2002 (ред. от 22.01.2008)*.

В зависимости от содержания операции расчеты производятся по товарным операциям или нетоварным операциям, связанным только с движением денежных средств (погашение задолженности перед бюджетом, банком или работниками). В настоящее время предприятия используют следующие формы безналичных расчетов: платежными поручениями, аккредитивами, чеками, по инкассо.

Формы безналичных расчетов избираются клиентами банков самостоятельно. Банки не вмешиваются в договорные отношения клиентов. Взаимные претензии по расчетам между плательщиком и получателем средств, кроме возникших по вине банков, решаются в установленном законодательством порядке без участия банков.

Аккредитив — поручение банка покупателя иногороднему банку поставщика производить оплату счетов за отгруженный товар (работы, услуги) на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении покупателя. Денежные средства в сумме аккредитива перечисляются с расчетного счета покупателя на счет аккредитива или покупателю

выдается ссуда. Это менее предпочтительная форма расчетов для покупателя, так как он лишается денежных средств еще до отгрузки материалов поставщиком.

Аккредитив открывается для расчетов только с одним поставщиком на срок, указанный в договоре, который может быть продлен по согласию поставщика и покупателя.

Формы аккредитивов (обязательно должны быть указаны в аккредитиве):

отзывной — может быть изменен или аннулирован банком покупателя без дополнительного уведомления банка поставщика;

безотзывной — не может быть изменен без согласия всех заинтересованных сторон;

подтвержденный — подразумевает дополнительную гарантию со стороны третьего банка;

покрытый — открывается в банке поставщика;

непокрытый — открывается в банке покупателя.

Расчет аккредитивами происходит в следующем порядке (рис. 13):

1 — между покупателем и поставщиком заключается договор;

2 — дается письменное поручение покупателя своему банку об открытии аккредитива в пользу поставщика;

3 — банк I информирует банк II об открытии аккредитива;

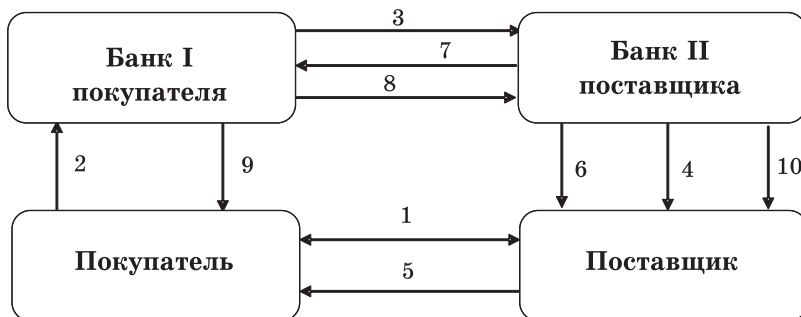


Рис. 13. Схема документооборота при расчете аккредитивами

4 — банк II информирует поставщика об открытии аккредитива в его пользу;

5 — получив такой документ, поставщик отправляет товар;

6 — одновременно поставщик отправляет документы в банк II;

7 — банк II проверяет документы и отправляет их в банк I;

8 — банк I проверяет документы и посылает деньги в банк II;

9 — банк I сообщает об этом своему клиенту;

10 — банк II сообщает клиенту, что деньги поступили.

Расчеты *инкассовыми поручениями* (беспорное списание средств) применяются для снятия средств со счетов предприятия без его согласия в следующих случаях:

- когда беспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;

- для взыскания по исполнительным документам;

- в случае, предусмотренном сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Расчеты платежными требованиями возникли на базе акцептной формы расчетов. Поставщик выписывает платежное требование, а покупатель в случае согласия оформляет платежное поручение банку для перечисления денежных средств. Платежное требование является документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об оплате определенной денежной суммы через банк. Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях, установленных законодательством или предусмотренных сторонами по основному

договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание со счета плательщика без его распоряжения.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в отечественной и зарубежной валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах, кроме векселей, на текущих, особых и специальных счетах, а также движение средств целевого финансирования в той части, которая подлежит обособленному хранению, ведется на счете 55 «Специальные счета в банках».

К счету 55 могут быть открыты субсчета: 55-1 «Аккредитив», 55-2 «Чековые книжки», 55-3 «Депозитные счета» и др.

2.5. Учет финансовых вложений

К финансовым вложениям относятся инвестиции в ценные бумаги, а также предоставленные другим организациям займы на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Ценная бумага — денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ.

Согласно *ст. 143 ГК РФ* к ценным бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Чек — ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем является лицо (юридическое или физическое), имеющее денежные средства в банке, которыми оно вправе распоряжаться путем выставления чеков, чекодержателем — лицо

(юридическое или физическое), в пользу которого выдан чек, плательщиком — банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Облигация — ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств и подтверждающая обязательство возместить ему номинальную стоимость этой ценной бумаги в предусмотренный в ней срок с уплатой фиксированного процента.

Акция — ценная бумага, свидетельствующая о внесении определенной суммы в уставный капитал данного акционерного общества (АО) и дающая право на получение ежегодного дохода (дивиденда) и участия в управлении общества.

Вексель — вид ценной бумаги, представляющий собой письменное долговое обязательство, составленное в закреплённой законом форме и дающее его владельцу безусловное право требовать по наступлении конца срока с лица, выдавшего или акцептовавшего обязательство, уплаты оговоренной в нем денежной суммы.

Вексельное обращение в РФ регулируется *Федеральным законом от 11.03.1997 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе»*.

Акцепт — надпись на векселе, свидетельствующая о согласии на выполнение обязательств по нему.

Вексель может быть простым или переводным.

В *простом векселе* участвуют две стороны — векселедатель и векселедержатель.

Переводной вексель (тратта) — содержит письменный приказ векселедателя (*трассанта*), адресованный плательщику (*трассату*), об уплате указанной в векселе суммы денег третьему лицу — векселедержателю (*ремитенту*). Этот документ превращается в обязательство после его акцепта трассатом.

Аваль — вексельное поручение, в силу которого лицо, которое называется *авалистом*, принимает ответственность за выполнение обязательств по векселю.

Индоссамент — передаточная надпись, посредством которой в процессе обращения вексель передается от одного держателя к другому.

Аллонж — дополнительный лист, прикрепленный к векселю, на котором совершаются передаточные надписи, если они не уместаются на оборотной стороне векселя.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и долговые. К *вложениям с целью образования уставного капитала* относятся акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд. К *долговым* ценным бумагам относятся облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

Отражение в учете операций с ценными бумагами регулируется ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» от 10.12.2002.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на *долгосрочные* (срок погашения превышает 1 год или вложения осуществлены с намерением получать доход по ним более 1 года) и *краткосрочные* (срок погашения не превышает 1 год).

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на счете 58 «Краткосрочные финансовые вложения», к которому могут быть открыты субсчета 58-1 «Паи и акции», 58-2 «Долговые ценные бумаги», 58-3 «Предоставленные займы», 58-4 «Вклады по договорам простого товарищества» и др.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения организации с кредита соответствующих счетов (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 10 «Материалы» и иных счетов). С кредита счета 58 списывают финансовые вложения на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений ведется по видам (акции, облигации и др.) и объектам вложений с обеспечением возможности получения данных о долгосрочных и краткосрочных вложениях.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету в сумме фактических затрат для инвестора в зависимости от способа их поступления.

1. **Фактическими затратами** на приобретение ценных бумаг могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;

- суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг;

- вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

2. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных **в счет вклада в уставный (складочный) капитал** организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации.

3. Первоначальной стоимостью ценных бумаг, **полученных организацией безвозмездно**, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг, или сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи ценных бумаг, если не рассчитывается рыночная цена.

4. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, **приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами**, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

5. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, **внесенных в счет вклада организации-товарища по договору простого товарищества**, признается их денежная

оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, которая при их приобретении определена в иностранной валюте, определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы: финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально.

Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или увеличение доходов или расходов у некоммерческой организации в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих доходов или расходов) или уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся. Организация должна обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

При выбытии актива, принятого к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, его стоимость определяется исходя из оценки, определяемой одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

Применение одного из указанных способов по группе (виду) финансовых вложений производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой

выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений.

Ценные бумаги могут оцениваться организацией при выбытии по средней первоначальной стоимости, которая определяется по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших ценных бумаг в течение данного месяца.

Доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими доходами в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации».

Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, признаются прочими расходами организации. Расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как оплата услуг банка и/или депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п., также признаются прочими расходами организации.

Устойчивое существенное уменьшение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость 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.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, имеющих в собственности у организации, либо у ее должника по договору займа признаков банкротства, либо объявление его банкротом;

- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;

- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

При возникновении ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. Коммерческая организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов организации (в составе операционных расходов), а некоммерческая — за счет увеличения расходов. В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под их обесценение. Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение результатов

указанной проверки. Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение (рост) их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения (уменьшения) и уменьшения (увеличения) финансового результата у коммерческой организации (в составе операционных расходов) или уменьшения (увеличения) расходов у некоммерческой организации.

Если на основе имеющейся информации организация делает вывод о том, что финансовое вложение более не удовлетворяет критериям устойчивого существенного снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва под обесценение по указанным финансовым вложениям относится на финансовые результаты у коммерческой организации (в составе операционных доходов) или уменьшение расходов у некоммерческой организации в конце года или того отчетного периода, когда произошло выбытие указанных финансовых вложений.

Для предварительного учета фактических затрат по приобретению ценных бумаг организации используют счет 08 «Капитальные вложения», субсчет «Вложения в ценные бумаги».

Для учета ценных бумаг ведется книга учета ценных бумаг.

В бухгалтерской отчетности финансовые вложения должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом требования существенности, как минимум, следующая информация:

- способы оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам) и последствия изменений способов оценки финансовых вложений при их выбытии;
- стоимость финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и финансовых

вложений, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;

- разница между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений, по которым определялась текущая рыночная стоимость;

- разница между первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока обращения долговых ценных бумаг, по которым не определялась текущая рыночная стоимость;

- стоимость и виды ценных бумаг и иных финансовых вложений, обремененных залогом и переданных другим организациям или лицам (кроме продажи);

- данные о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием вида финансовых вложений; величины резерва, созданного в отчетном году; величины резерва, признанного операционным доходом отчетного периода; сумм резерва, использованных в отчетном году;

- данные об оценке долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости, о величине их дисконтированной стоимости, о примененных способах дисконтирования (раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках).

2.6. Дебиторская и кредиторская задолженность

Под *дебиторской задолженностью* понимается задолженность других организаций, работников и физических лиц организации (задолженность покупателей за приобретенную продукцию, работников предприятия по возмещению материального ущерба, подотчетных лиц за полученные под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны какой-либо организации, называются *дебиторами*. Учет дебиторской задолженности отражается в основном на счетах 62 «Расчеты с покупателями», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Кредиторской называют задолженность организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются **кредиторами**. Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с поставкой ими материальных ценностей или оказанием услуг, называют поставщиками или подрядчиками соответственно. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных платежей в бюджет, внебюджетные фонды и другие подобные начисления называют обязательствами по распределению. Такая задолженность отражается на счетах 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженность подлежит списанию. Общий срок исковой давности устанавливается 3 года (*ст. 196 ГК РФ*). Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства. Списание просроченной задолженности оформляется проводками:

Дт 91, 63 / Кт 62, 76 — по просроченной дебиторской задолженности;

Дт 60, 76 / Кт 91 — по просроченной кредиторской задолженности.

Для списания дебиторской задолженности, по которой товар поставлен, а оплата не произведена, необходимо иметь следующие документы: договор на поставку продукции (товара); документы, подтверждающие поставку; определение арбитражного суда о принятии дела к производству.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае

изменения имущественного положения должника. При поступлении средств по ранее списанной задолженности дебетуют счета денежных средств (50, 51, 52) и кредитуют счет 91 «Прочие доходы». Одновременно поступившие суммы списывают со счета 007.

2.7. Расчеты с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относятся организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.). Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются с применением различных форм расчета, рассмотренных ранее в этом разделе. Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками используется одноименный счет 60. В табл. 10 приведены корреспонденции, наиболее часто используемые при работе с этим счетом.

Таблица 10

Корреспонденции при расчетах
с поставщиками и подрядчиками

Проводка		Операции
Дт	Кт	
08, 10, 11, 15, 41, 20, 26	60	Получены товарно-материальные ценности (работы, услуги) от поставщика. Акцептованы счета поставщиков (подрядчиков)
19	60	Оприходован НДС по приобретенным ценностям
60	50, 51	Оплачена задолженность поставщику
60	62	Произведен зачет взаимозадолженности

Надо отметить, что поступление товарно-материальных ценностей (работ, услуг) от поставщиков всегда сопровождается специальным документом — *накладной (актом выполненных работ)*, в которой указывается наименование поставщика, покупателя, количество поставляемого товара,

его цена, стоимость. Если продукция (товар, работы, услуги) облагается налогом на добавленную стоимость (НДС), поставщик вместе с накладной (актом) должен предоставить *счет-фактуру*, в котором отдельной строкой выделяется сумма НДС. НДС всегда включен в счет на оплату предоставляемой продукции (товаров, работ, услуг). Сумма счета состоит из двух частей — стоимости товарно-материальных ценностей и суммы НДС, который отражается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

2.8. Расчеты с покупателями и заказчиками

Дебиторская задолженность, возникающая при отгрузке продукции покупателям, оказании услуг, выполнении работ заказчиком, отражается по цене реализации продукции на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (табл. 11). Аналитический учет ведется по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, по каждому покупателю и заказчику. Авансовые платежи учитываются на счете 62 обособленно.

Таблица 11

Корреспонденции при учете расчетов с покупателями

Проводка		Операции
Дт	Кт	
62	90	Реализация товаров (работ, услуг), готовой продукции
62	91	Продажа основных средств, нематериальных активов, иного имущества (кроме готовой продукции и товаров)
50	62	Получены наличные денежные средства от покупателя
51 (52)	62	Зачислены денежные средства от покупателей на расчетный (валютный) счет
63	62	Списание задолженности при неплатежеспособности дебитора

Дебиторская задолженность, не погашенная в срок и не обеспеченная соответствующими гарантиями, признается сомнительным долгом. На основе инвентаризации дебиторской задолженности создаются резервы по сомнительным долгам на кредите счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» в корреспонденции с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы». Невостребованная задолженность дебиторов списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 и учитывается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет. В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность отражается в оценке нетто, за вычетом сумм резервов.

2.9. Расчеты с подотчетными лицами

Подотчетное лицо — работник предприятия, получивший авансом денежные средства на административно-хозяйственные, командировочные расходы, а также на расходы отдельных подразделений, не состоящих на самостоятельном балансе. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены правилами ведения кассовых операций.

Служебная командировка — это поездка работника по распоряжению руководителя предприятия для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. За время нахождения в командировке работнику сохраняется заработная плата по месту постоянной работы. Направление работников в командировку производится руководителем предприятия и оформляется выдачей командировочного удостоверения. По усмотрению руководителя может оформляться приказ на командировку сотрудника.

Выдача наличных денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, производится в пределах сумм, причитающихся командированным лицам на эти цели, и оформляется командировочным удостоверением и расходным кассовым ордером. Порядок оформления и учет

командировочных расходов регулируются *инструкцией Минфина СССР № 62 от 07.04.88 «О служебных командировках в пределах СССР»*.

Трудовым кодексом Российской Федерации установлено, что размеры возмещения командировочных расходов определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации, при этом они не могут быть ниже установленных правительством РФ для бюджетных организаций. Командировочные расходы в пределах норм включаются в издержки производства в фактически произведенном размере. Командировочные расходы сверх норм увеличивают налогооблагаемую базу, списываются за счет собственных средств организации.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки предъявить в бухгалтерию предприятия **авансовый отчет** об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним. Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу. Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Аналитический учет ведется по каждому подотчетному лицу. Синтетический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется в журнале-ордере № 7, который является комбинированным регистром и объединяет аналитический и синтетический учет. Основанием для заполнения журнала-ордера № 7 являются расходные кассовые ордера на суммы, выданные под отчет, и авансовые отчеты. К учету принимаются авансовые отчеты, проверенные арифметически и утвержденные руководителем предприятия.

В табл. 12 приведены наиболее часто встречающиеся корреспонденции при бухгалтерском учете операций с подотчетными лицами.

Таблица 12

**Наиболее часто используемые
корреспонденции по счету 71**

Проводка		Операции
Дт	Кт	
71	50	Выданы денежные средства под отчет на хозяйственные нужды, командировочные расходы или в возмещение перерасхода
25, 26, 97	71	Списаны по авансовому отчету с подотчетного лица подотчетные суммы, использованные на производственные нужды
44	71	Списаны по авансовому отчету подотчетные суммы, использованные на покрытие расходов, связанных с отгрузкой и реализацией продукции
10, 11, 15	71	Списаны по авансовому отчету подотчетные суммы, использованные на покрытие расходов, связанных с приобретением товарно-материальных ценностей
50	71	Возвращены в кассу неиспользованные подотчетные суммы
20, 26, 97, 44	71	Списаны по авансовому отчету подотчетные суммы, связанные с расходами на командировку
91 (71)	71 (91)	Списывается отрицательная (положительная) курсовая разница при командировке работников за границу

2.10. Расчеты с персоналом по прочим операциям

К расчетам организации с работниками по прочим операциям относятся все виды расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами: по оплаченным ею торговым организациям товарам, приобретаемым работниками с рассрочкой платежа за счет полученного организацией кредита в банке; по

выданным работникам займам на индивидуальное строительство, приобретение или строительство садовых домиков, обзаведение домашним хозяйством и др.; по взысканию материального ущерба, причиненного работником; по выплате материальной помощи. Учет таких расчетов ведут на синтетическом счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

73-1 «Расчеты по предоставленным займам»;

73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

Аналитический учет на счете 73 ведется по каждому сотруднику и виду операции. В табл. 13 и 14 приведены наиболее часто встречающиеся операции по этим субсчетам.

Таблица 13

Операции по субсчету 73-1
«Расчеты по предоставленным займам»

Проводка		Операции
Дт	Кт	
76	51	С расчетного счета перечислены денежные средства по поручению работников предприятия сторонним организациям в размере поручений-обязательств
70	73-1	Произведены удержания из заработной платы работников в погашение задолженности работников перед сторонними организациями (за кредиты, товары, приобретенные работником в кредит)
50	73-1	Получены в кассу предприятия суммы, внесенные работниками предприятия в погашение их задолженности за товары, приобретенные работниками в кредит
73-1	50, 51	Выдана работнику предприятия ссуда
50, 51, 70	73-1	Погашение займа работником
73-2	94	Признание за работником задолженности по недостачам и хищениям денежных и товарно-материальных ценностей

Таблица 14

**Операции по субсчету 73-2
«Расчеты по возмещению материального ущерба»**

Проводка		Операции
Дт	Кт	
70, 50, 51	73-2	Погашение задолженности работников по недостачам и хищениям
84	73-2	Списана задолженность по недостачам ввиду необоснованности иска
91	73-2	Списана задолженность по недостачам ввиду неплатежеспособности виновного лица

Контрольные вопросы

1. Какие первичные документы и регистры составляются при оформлении операций по расчетному счету?
2. Для чего применяется транзитный валютный счет?
3. Какие первичные документы и регистры используются при учете операций на счете 50 «Касса»?
4. Как вычислить сальдо на активно-пассивном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами»?
5. На каких счетах ведется учет расчетов с кредиторами и дебиторами?
6. В какой оценке принимаются к бухгалтерскому учету финансовые вложения?

3. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

3.1. Понятие договора

В настоящее время трудовые отношения жестко не регламентируются. Согласно *закону «О предприятиях и предпринимательской деятельности»* предприятие самостоятельно устанавливает форму и систему оплаты труда. В России параллельно действует механизм защиты работников, в котором законодательно устанавливаются:

- минимальный размер оплаты труда на предприятиях всех форм собственности — *Федеральным законом «О минимальном размере оплаты труда»*;
- минимальная продолжительность отпуска и максимальная продолжительность рабочего дня — *Трудовым кодексом Российской Федерации (ТК РФ)*;
- льготы по налогообложению отдельных категорий работников — *Налоговым кодексом Российской Федерации (НК РФ)*.

Трудовые отношения — отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем (физическим либо юридическим лицом) о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по определенной специальности, квалификации или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором.

Согласно ТК РФ трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора в результате:

- избрания (выборов) на должность;
- избрания по конкурсу на замещение соответствующей должности;
- назначения на должность или утверждения в должности;
- направления на работу уполномоченными законом органами в счет установленной квоты;
- судебного решения о заключении трудового договора;
- фактического допущения к работе с ведома или по поручению работодателя или его представителя независимо от того, был ли трудовой договор надлежащим образом оформлен.

Срочный трудовой договор заключается в случаях, когда трудовые отношения не могут быть установлены на неопределенный срок с учетом характера предстоящей работы или условий ее выполнения. Если в трудовом договоре не оговорен срок его действия, то договор считается заключенным на неопределенный срок (*ст. 58 Трудового кодекса РФ*).

Трудовой договор (контракт) заключается в письменной форме. Прием на работу оформляется приказом (распоряжением) администрации предприятия, учреждения, организации. Приказ (распоряжение) объявляется работнику под расписку. Фактическое допущение к работе считается заключением трудового договора независимо от того, был ли прием на работу надлежащим образом оформлен.

При заключении трудового договора (контракта) может быть обусловлено соглашением сторон испытание с целью проверки соответствия работника поручаемой ему работе. Условие об испытании должно быть указано в приказе (распоряжении) о приеме на работу. Срок испытания, если иное не установлено законодательством, не может превышать трех месяцев, а в отдельных случаях по согласованию с соответствующим выборным профсоюзным органом — шести месяцев.

Основаниями прекращения трудового договора являются:

- соглашение сторон;

- истечение срока трудового договора, кроме случаев, когда трудовые отношения фактически продолжаются и ни одна из сторон не потребовала их прекращения;

- призыв или поступление работника на военную службу;

- расторжение трудового договора (контракта) по инициативе работника, по инициативе администрации либо по требованию профсоюзного органа;

- перевод работника с его согласия на другое предприятие, в учреждение, организацию или переход на выборную должность;

- отказ работника от перевода на работу в другую местность вместе с предприятием, учреждением, организацией, а также отказ от продолжения работы в связи с существенным изменением условий труда;

- вступление в законную силу приговора суда, которым работник осужден (кроме случаев условного осуждения и отсрочки исполнения приговора) к лишению свободы, исправительным работам не по месту работы либо к иному наказанию, исключающему возможность продолжения данной работы.

Коллективный договор — правовой акт, регулирующий социально-трудовые отношения в организации и заключаемый работниками и работодателем в лице их представителей. В коллективном договоре на каждом предприятии устанавливаются системы (и размеры) оплаты труда, рабочее время, время отдыха и другие отношения, определенные сторонами.

Коллективный договор заключается на срок не более трех лет. При реорганизации (слиянии, присоединении, разделении, преобразовании) предприятия коллективный договор сохраняет свое действие в течение всего срока реорганизации. При ликвидации предприятия коллективный договор сохраняет свое действие в течение всего срока проведения ликвидации (ст. 40, ст. 43 ТК РФ).

3.2. Виды, формы и системы оплаты труда

Оплата труда — система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями и трудовыми договорами.

Различают два вида оплаты труда: основную и дополнительную. К *основной заработной плате* относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполненных работ.

К *дополнительной заработной плате* относятся выплаты:

1) *за неотработанное время:*

оплата брака и простоя не по вине работника;
оплата ежегодных и дополнительных отпусков;
оплата за выполнение государственных или общественных обязанностей;

2) *единовременные поощрительные выплаты:*

премии по итогам года;
премии за выслугу лет;

3) *выплаты социального характера:*

выплаты на питание, жилье и топливо работникам отдельных отраслей экономики;
оплата отдыха, лечения, проезда;
стипендии работникам.

Выплата заработной платы производится в *денежной* форме в валюте РФ. В соответствии с коллективным или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в *иных* формах, не противоречащих законодательству РФ и международным договорам. Не допускается выплата заработной платы в виде спиртных напитков, наркотических, токсических, ядовитых, вредных веществ, оружия, боеприпасов. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20 % от общей суммы заработной платы.

Предприятия самостоятельно разрабатывают и утверждают системы оплаты труда. Исходя из минимальной заработной платы и среднемесячной продолжительности рабочего времени, установленных законодательством, определяются размеры часовых тарифных ставок I разряда. Эти ставки являются основой для разработки тарифных ставок (окладов) с учетом различных факторов (квалификации работника, видов работ, сложности труда и др.).

Основными системами оплаты труда являются повременная, сдельная, аккордная.

При **повременной оплате труда** оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненной работы.

Простая повременная система оплаты труда — оплата за определенное количество отработанного времени независимо от количества созданных изделий или оказанных услуг;

$$\text{заработная плата} = \text{тарифная часовая (дневная)} \\ \text{ставка} \times \text{количество отработанных часов (дней)}$$

или

$$\text{заработная плата} = \text{тарифный оклад за месяц} \times \\ \times \text{количество отработанных дней} / \text{количество} \\ \text{рабочих дней за месяц.}$$

Примеры

1. Рабочий отработал за месяц 160 часов при часовой тарифной ставке 50 рублей. За месяц заработная плата составит:

$$160 \times 50 = 8000 \text{ рублей.}$$

2. Должностной оклад 6900 рублей, рабочих дней в месяце 23. Фактически отработано в текущем месяце 16 дней. Заработная плата за этот месяц составит:

$$6900 / 23 \times 16 = 4800 \text{ рублей.}$$

Повременно-премиальная система оплаты труда — к заработной плате по тарифу прибавляется премия в процентах к тарифной ставке или другому измерителю в зависимости от того, с чем связана премия.

Первичный документ при повременной оплате труда — *табель учета использования рабочего времени*. В нем каждый день проставляется количество отработанных работником часов.

Сдельная система оплаты труда — заработная плата начисляется за выполненный объем работ исходя из расценок, установленных за единицу работы. При сдельной оплате труда заработная плата рассчитывается как произведение объема выполненной работы и сдельных расценок за единицу работы.

Прямая сдельная заработная плата начисляется за число единиц изготовленной продукции исходя из твердых сдельных расценок. Сдельные расценки устанавливаются в зависимости от квалификации работника.

Пример. Часовая тарифная ставка 50 рублей. Норма времени на изготовление единицы продукции 15 минут. Рабочим изготовлено за месяц 1000 штук. Требуется рассчитать заработную плату рабочего.

Рассчитаем сдельную расценку за единицу продукции:

$$50 / 60 \times 15 = 12,50 \text{ рубля.}$$

Рассчитаем сдельную заработную плату:

$$1000 \times 12,50 = 12\,500 \text{ рублей.}$$

Сдельная премиальная система оплаты труда предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки или достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламации и т.п.).

Пример. Часовая тарифная ставка 50 рублей. Норма времени на изготовление единицы продукции 15 минут, количество рабочих дней в текущем месяце — 23. Премия за выполнение плана — 10 % единого заработка. Премия за перевыполнение плана — 1 % единого заработка за каждый процент перевыполнения. Рабочим изготовлено за месяц 1000 штук. Требуется рассчитать заработную плату рабочего.

Рассчитаем норму выработки в час:

$$60 / 15 = 4 \text{ штуки в час.}$$

Норма выработки в месяц: $23 \times 4 \times 8 = 736$ штук.

Рассчитаем сдельную расценку за единицу продукции:

$$50 / 60 \times 15 = 12,50 \text{ рубля.}$$

Рассчитаем процент перевыполнения нормы:

$$(1\,000 - 736) \times 100 / 736 = 35,8 \text{ \%}.$$

Рассчитаем единый заработок, исходя только из тарифной расценки:

$$1\,000 \times 12,50 = 12\,500 \text{ рублей.}$$

Премия за выполнение плана:

$$0,1 \times 12\,500 = 1\,250 \text{ рублей.}$$

Премия за перевыполнение плана:

$$0,358 \times 12\,500 = 4\,475 \text{ рублей.}$$

Итого заработная плата рабочего составит

$$12\,500 + 4\,475 + 1\,250 = 18\,225 \text{ рублей.}$$

Сдельно-прогрессивная оплата труда — заработная плата повышается при выполнении норм выработки с каждым процентом этого превышения.

Пример. Часовая тарифная ставка 50 рублей. Норма времени на изготовление единицы продукции 15 минут, норма выработки в час 4 изделия, количество рабочих дней в текущем месяце — 23. При перевыполнении норм на 1–10 % единица расценки увеличивается на 50 %, свыше 10 % — на 100 %. Рабочим изготовлено за месяц 1000 штук. Требуется рассчитать заработную плату рабочего.

Норма выработки в месяц: $23 \times 4 \times 8 = 736$ штук.

Рассчитаем сдельную расценку за единицу продукции:

$$50 / 60 \times 15 = 12,5 \text{ рубля.}$$

Заработная плата за изделия в пределах нормы выработки составит

$$736 \times 12,50 = 9\,200 \text{ рублей.}$$

Рассчитаем количество изделий, изготовленных рабочим сверх нормы на 10 %:

$$736 \times 0,1 = 72,6 \text{ штуки.}$$

Заработная плата за эти изделия:

$$73,6 \times (12,50 \times 1,5) = 1\,380 \text{ рублей.}$$

Рассчитаем количество изделий, изготовленных рабочим сверх нормы больше 10 %:

$$1000 - 736 - 73,6 = 190,4 \text{ штуки.}$$

Заработная плата за эти изделия:

$$190,4 \times (12,50 \times 2) = 4\,760 \text{ рублей.}$$

При сдельно-прогрессивной оплате труда заработная плата рабочего составит:

$$9200 + 1380 + 4760 = 15\,340 \text{ рублей.}$$

Косвенно-сдельная оплата труда — размер заработной платы рабочего находится в зависимости от результата труда обслуживаемых или основных рабочих, на работу которых он косвенно оказывает влияние.

Пример. Заработная плата наладчика 8000 рублей (ставка соответственно тарифной сетке), норма выработки для рабочего-сдельщика 736 изделий в день. Фактически им было изготовлено 1000 изделий.

Фактическая заработная плата наладчика составит

$$8000 \times 1000 / 736 = 10\,869,57 \text{ рубля.}$$

Для учета сдельного труда применяются различные формы первичных документов: *наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ* и др. Наряды подразделяются:

- *разовый* — на один вид работ;
- *накопительный* — открывается один раз в месяц, в нем указываются все работы, сделанные в течение этого времени;
- *маршрутный лист* — вид наряда при сдельной оплате труда.

Аккордная система оплаты труда. При аккордной системе оплаты величина заработка устанавливается за выполнение определенных стадий работ или производство

определенного объема продукции, а не за каждое изделие. Используется чаще всего на стройках.

Разновидностью аккордной работы является выполнение работ по договорам гражданско-правового характера (подряда, поручения, аренды, комиссии, авторского договора и др.) Форму этих договоров разрабатывает сама организация.

Для оформления и учета аккордных работ используется *акт приемки-сдачи выполненных работ*.

Применяется упрощенный вариант начисления заработной платы — *бестарифные распределительные системы*, когда оплата труда зависит от фонда заработной платы, квалификации работника и его фактического трудового вклада.

Все системы оплаты труда базируются на нормировании и тарифной системе.

Нормирование труда — это мера затрат труда на производство одной единицы продукции (работ, услуг). Нормирование труда включает два показателя: норму времени и норму выработки.

Норма времени — это время, затрачиваемое на производство единицы продукции (работ, услуг).

Норма выработки устанавливает число натуральных единиц продукции, которое должно быть изготовлено в нормальных условиях работы за единицу времени (час, смену, месяц).

3.3. Доплаты и надбавки

Доплаты и надбавки компенсационного и стимулирующего характера связаны с особым выполнением работы или с условиями труда, отклоняющимися от нормальных. Стимулирующие выплаты определяются предприятием самостоятельно и производятся в пределах имеющихся средств.

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 полно-

стью обеспечены всем необходимым (сырьем, материалами, полуфабрикатами, действующим оборудованием и т.п.).

Если такие условия не выполнены и рабочему приходится затрачивать на работу дополнительное время, то необходимо произвести расчет этого времени и его оплату.

Для этих целей выписывается:

- наряд на сдельную работу — при выявлении дополнительных технологических операций;
- листок на доплату — при несоответствии фактических условий работы нормальным.

Брак продукции и его оплата. Браком в производстве считаются изделия, детали, узлы, не отвечающие требованиям стандартов или технических условий. Виды брака и его оплата:

- полный брак по вине работника оплате не подлежит;
- частичный брак по вине работника оплачивается в зависимости от процента годности продукции;
- брак не по вине работника оплачивается наравне с годными изделиями.

На обнаруженную бракованную продукцию составляется акт, в котором отражаются затраты на брак и сумма потерь.

Доплата за работу в ночное время. Ночным считается время с 22 до 6 часов. Вся работа в ночное время оформляется установленными на предприятии первичными документами и оплачивается в повышенном размере, устанавливаемом коллективным договором предприятия. К работе в ночное время не допускаются: беременные женщины; инвалиды; работники, не достигшие возраста восемнадцати лет, и другие категории работников в соответствии с Трудовым кодексом.

Сверхурочное время работы оплачивается за первые 2 часа в полуторном размере, в последующие часы в двойном размере. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 120 часов в год.

Оплата работы в праздничные дни производится не менее чем в двойном размере или по желанию работника

ему предоставляется дополнительный выходной день. Если работник работает в смену, которая частично переходит в праздничный день и в ночное время, то в двойном размере оплачиваются только те часы фактической работы, которые совпали с праздничным днем. Оплата за работу в ночное время производится по существующим нормам без удвоения доплат. Сверхурочные работы в праздничный день дополнительно не оплачиваются, так как все часы оплачиваются в двойном размере.

Оплата очередных отпусков. За первый год работы отпуск предоставляется работникам по истечении 6 месяцев непрерывной работы на данном предприятии, в учреждении, организации, а за второй и последующие годы — в любое время года исходя из графика отпусков. До истечения 6 месяцев непрерывной работы отпуск может быть предоставлен женщинам — перед отпуском по беременности и родам или непосредственно после него, работникам, усыновившим ребенка в возрасте до трех месяцев, работникам моложе восемнадцати лет и др. (*ст. 122 ТК РФ*).

Ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью не менее 28 календарных дней (*ст. 115 ТК РФ*). Нерабочие праздничные дни в число дней отпуска не включаются и не оплачиваются (*ст. 120 ТК РФ*). Порядок исчисления продолжительности ежегодного оплачиваемого отпуска определяется законодательством. Работнику, находящемуся в отпуске, сохраняется средняя заработная плата. Расчет среднего заработка работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного времени за 12 месяцев, предшествующих отпуску.

Из общего заработка исключаются:

- суммы, полученные за неотработанное время;
- материальная помощь;
- пособия по временной нетрудоспособности (по беременности и родам) и другие виды оплат в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Премии и другие выплаты стимулирующего характера, предусмотренные системой оплаты труда, включаются при расчете среднего заработка: квартальные — в размере 1/3, годовые — в размере 1/12. Если повышаются тарифные ставки, производится перерасчет с учетом корректирующего коэффициента. Этот же порядок расчета среднедневного заработка используется при оплате учебного отпуска, всех пособий, выполнения государственных обязанностей.

Оплата перерывов в работе для кормящих матерей. Женщинам, имеющим детей в возрасте до полутора лет, предоставляются, помимо общего перерыва для отдыха и питания, дополнительные перерывы для кормления ребенка. Эти перерывы предоставляются не реже чем через три часа, продолжительностью не менее тридцати минут каждый. При наличии двух или более детей в возрасте до полутора лет продолжительность перерыва устанавливается не менее часа. Перерывы для кормления ребенка включаются в рабочее время и оплачиваются по среднему заработку.

Пособия по временной нетрудоспособности выдаются по болезни, при производственной или бытовой травме, по уходу за больным членом семьи в возрасте до 15 лет, при карантине и протезировании.

Пособия по временной нетрудоспособности рассчитываются на основании *листка временной нетрудоспособности* лечебного (медицинского) учреждения. Оплата пособий осуществляется за счет средств Фонда социального страхования РФ (ФСС РФ), первые три дня болезни работника с 2011 г. оплачиваются за счет предприятия. Часть пособия по временной нетрудоспособности, выплачиваемая за счет средств организации, является расходом по обычным видам деятельности, в бухгалтерском учете отражается по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Часть пособия, выплачиваемая за счет средств ФСС РФ, отражается записью по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию», и кредиту счета 70.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и его среднего заработка:

- непрерывный стаж работы до 5 лет — 60 % среднего заработка;
- от 5 до 8 лет — 80 % заработка;
- свыше 8 лет — 100 % заработка.

3.4. Удержание из заработной платы

Бухгалтерия предприятия производит не только начисление заработной платы, но и в соответствии с законодательством различные удержания из нее, которые можно разделить на обязательные, удержания по инициативе организации и удержания по инициативе работника.

Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц и начисления по исполнительным листам и надписям нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

К удержаниям по исполнительным листам относятся алименты, начисляемые в соответствии с *Семейным кодексом РФ*. Алименты выплачиваются на основании следующих документов:

- соглашения об уплате алиментов, которое заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем. Соглашение заключается в письменной форме, подлежит нотариальному удостоверению и имеет силу исполнительного листа;
- решения суда по исполнительному листу;
- заявления плательщика алиментов, если он изъявил добровольное желание платить алименты и подал заявление об их уплате в бухгалтерию.

Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируются в специальном журнале или карточке и хранятся как бланки строгой отчетности.

Взыскание алиментов производится со всех видов доходов, кроме сумм материальной помощи, одновременных

премий и иных выплат, не носящих постоянного характера. Алименты взыскиваются в твердой денежной сумме или в размере: на 1 ребенка — $1/4$, на 2 детей — $1/3$, на 3 детей и более — $1/2$ заработка (дохода). Удержание суммы алиментов бухгалтерия обязана произвести в течение трех дней со дня выплаты заработной платы.

Удержания по инициативе организации:

- долг за работником;
- выплаченные ранее авансы;
- сумма возмещения ущерба за брак или потерю материальных ценностей;
- погашение задолженности по подотчетным суммам.

Удержаниями по инициативе работника могут быть платежи различным организациям по его письменному заявлению: коммунальные платежи, платежи за товары, приобретенные в кредит, и т.п.

3.5. Налог на доходы физических лиц

Порядок удержания с работников налога на доходы физических лиц регулируется *Налоговым кодексом РФ*.

Налогоплательщиками признаются физические лица, получающие доходы и являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

К доходам от источников в Российской Федерации относятся:

- 1) дивиденды и проценты, страховые выплаты, выплачиваемые российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории РФ;
- 2) доходы, полученные от использования прав на объекты интеллектуальной собственности, от предоставления в аренду и от иного использования имущества;

3) доходы от реализации недвижимого имущества, акций или иных ценных бумаг, иного имущества, принадлежащего физическому лицу;

4) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, пенсии, пособия, стипендии и иные доходы, получаемые налогоплательщиком.

К доходам, полученным от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, относятся:

1) дивиденды и проценты, страховые выплаты, выплачиваемые иностранной организацией, за исключением случая, упомянутого выше;

2) доходы от использования прав на объекты интеллектуальной собственности, от предоставления в аренду и иного использования иностранного имущества;

3) доходы от реализации недвижимого имущества, акций или иных ценных бумаг, иного имущества, находящегося за пределами РФ;

4) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, пенсии, пособия, стипендии и иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами РФ.

Если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников, расположенных в РФ, либо к доходам от источников за пределами РФ, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется Министерством финансов РФ. В аналогичном порядке определяется доля указанных доходов, которая может быть отнесена к доходам от источников в РФ, и доля, которая может быть отнесена к доходам от источников за пределами РФ.

Объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками:

1) от источников в РФ и (или) от источников за пределами РФ — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ;

2) от источников в РФ — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ.

Налоговая база. При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, такие удержания не уменьшают налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

Для некоторых видов доходов налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов, рассмотренных ниже.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. На следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в этом налоговом периоде и суммой доходов, подлежащих налогообложению, не переносится.

Для доходов, в отношении которых предусмотрены иные налоговые ставки, налоговая база определяется как денежное выражение таких доходов, подлежащих налогообложению. При этом налоговые вычеты не применяются.

Доходы налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату фактического получения доходов.

Налоговым периодом признается календарный год.

Доходы, не подлежащие налогообложению, устанавливаются статьей 217 НК. Приведем некоторые из них:

1) государственные пенсии, пособия, а также иные выплаты и компенсации (в том числе пособия по безработице, беременности и родам);

2) все виды компенсационных выплат (в пределах норм), связанных с возмещением вреда, бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, увольнением работников, гибелью военнослужащих или государственных служащих при исполнении ими своих служебных обязанностей, возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников;

3) вознаграждения донорам за сданную донорскую кровь, материнское молоко и иную донорскую помощь;

4) алименты, получаемые налогоплательщиками;

5) суммы, получаемые налогоплательщиками в виде грантов (безвозмездной помощи) за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства;

6) суммы единовременной материальной помощи в случаях, установленных законодательством;

7) стипендии;

8) доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке наследования или дарения;

9) вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов;

10) доходы, получаемые индивидуальными предпринимателями от осуществления ими тех видов деятельности, по которым они являются плательщиками единого налога на вмененный доход;

11) доходы солдат, матросов, сержантов и старшин срочной военной службы;

12) выплаты, производимые профсоюзными комитетами, и др.

В табл. 15 приведены действующие на 01.01.2010 года ставки налога на доходы физических лиц.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на стандартные, социальные, имущественные и профессиональные вычеты, уменьшающие налогооблагаемую базу.

Таблица 15

Ставки налога на доходы физических лиц

Доходы, в отношении которых установлена ставка	Ставка налога
Любые доходы, за исключением нижеперечисленных	13 %
Выигрыши и призы, получаемые в мероприятиях, проводимых в целях рекламы товаров, работ, услуг, в части превышения установленных НК размеров	35 %
Процентные доходы по вкладам в банках в части превышения установленных НК размеров. Материальная выгода	35 %
Дивиденды	9 %
Доходы, получаемые физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ	30 %

Стандартные налоговые вычеты предоставляются отдельным категориям налогоплательщиков путем ежемесячного уменьшения налоговой базы, например вычет за содержание детей.

Налогоплательщик имеет право на получение следующих стандартных налоговых вычетов:

1) налоговый вычет в размере 3 000 рублей за каждый месяц налогового периода для лиц, пострадавших вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС; инвалидов Великой Отечественной войны и др.;

2) налоговый вычет в размере 500 рублей за каждый месяц налогового периода для следующих категорий налогоплательщиков: Героев Советского Союза и Героев России, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней; лиц, находившихся в Ленинграде в период его блокады в годы Великой Отечественной войны независимо от срока пребывания; инвалидов с детства, а также инвалидов I и II групп; лиц, получивших или перенесших лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационной нагрузкой, вызванные последствиями радиационных аварий на атомных объектах гражданского или военного назначения, а также в результате испытаний, учений и иных работ,

связанных с любыми видами ядерных установок, включая ядерное оружие и космическую технику;

3) налоговый вычет в размере 1 400 рублей на первого и второго ребенка и 3 000 рублей на третьего и каждого последующего ребенка за каждый месяц налогового периода для налогоплательщиков, на обеспечении которых находится ребенок, действующий до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 280 000 рублей. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 280 000 рублей, налоговый вычет, предусмотренный настоящим пунктом, не применяется. Налоговый вычет расходов на содержание ребенка производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося дневной формы обучения в возрасте до 24 лет у родителей и (или) супругов, опекунов или попечителей.

Вдовам (вдовцам), одиноким родителям, опекунам или попечителям налоговый вычет производится в двойном размере до месяца вступления их в брак.

Указанный вычет предоставляется на основании письменного заявления и документов, подтверждающих право на данный вычет.

Социальные налоговые вычеты предоставляются в связи с осуществлением затрат на благотворительность, обучение, лечение.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение следующих социальных налоговых вычетов:

1) в сумме доходов, перечисляемых на благотворительные цели в виде денежной помощи, — в размере фактически произведенных расходов, но не более 25 % суммы дохода, полученного в налоговом периоде;

2) в сумме, уплаченной в налоговом периоде за свое обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение, а также в сумме, уплаченной родителем за обучение своих детей в возрасте до 24 лет на дневной форме обучения в образовательных учреждениях, — в размере фактически произве-

денных расходов на это обучение, но не более 50 000 рублей на каждого ребенка в общей сумме на обоих родителей. Указанный социальный налоговый вычет предоставляется на основании документов, подтверждающих фактические расходы за обучение.

Указанный социальный налоговый вычет предоставляется при наличии у образовательного учреждения соответствующей лицензии или иного документа, который подтверждает статус учебного заведения;

3) в сумме, уплаченной в налоговом периоде за услуги по лечению, а также за услуги по лечению супруга (супруги), своих родителей и (или) своих детей в возрасте до 18 лет в медицинских учреждениях РФ. По дорогостоящим видам лечения в медицинских учреждениях РФ сумма налогового вычета принимается в размере фактически произведенных расходов.

4) в сумме уплаченных налогоплательщиком пенсионных взносов по договору негосударственного пенсионного обеспечения, по договору добровольного пенсионного страхования или дополнительных страховых взносов на накопительную часть трудовой пенсии в размере фактически произведенных расходов с учетом ограничения, установленного Налоговым кодексом.

Право на получение социальных налоговых вычетов предоставляется на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган по окончании налогового периода.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются при продаже имущества, а также при осуществлении затрат на приобретение жилого дома или квартиры.

При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение следующих имущественных налоговых вычетов:

1) в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков и земельных участков, находившихся в его собственности менее 5 лет, но не превышающих в целом 1 000 000 рублей, а также в сумме, полученной от продажи иного имущества,

находившегося в собственности менее 3 лет, но не превышающей 250 000 руб.;

2) в сумме, израсходованной на новое строительство либо приобретение жилого дома или квартиры на территории РФ, но не более 2 000 000 рублей без учета сумм, направленных на погашение процентов по кредитам.

Право на получение имущественных налоговых вычетов предоставляется на основании письменного заявления при подаче налоговой декларации в налоговые органы по окончании налогового периода.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются предпринимателям и иным аналогичным лицам, авторам произведений науки, литературы, искусства, открытий, изобретений и т.д.

При исчислении налоговой базы право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют следующие категории налогоплательщиков:

- частные предприниматели, нотариусы и другие лица, занимающиеся в установленном действующим законодательством порядке частной практикой, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. Если налогоплательщик не в состоянии документально подтвердить свои расходы, профессиональный вычет производится в размере 20 %;

- лица, получающие доходы от выполнения работ по договорам гражданско-правового характера, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов;

- лица, получающие авторские вознаграждения, — в сумме фактически произведенных ими и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов.

3.6. Аналитический и синтетический учет заработной платы

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используются формы унифицированных первичных учетных документов, утвержденных постановлением Госкомстата РФ от 30.10.97 № 71а.

При приеме на работу на каждого принятого сотрудника оформляется *приказ (распоряжение)* (ф. № Т-1) и заполняется *личная карточка* (ф. № Т-2), если предприятие большое, ему присваивается табельный номер.

На основании приказа о приеме на работу в бухгалтерии открывается *лицевой счет* (ф. № Т-54), на котором в течение года ведется аналитический учет заработной платы, авансов, премий, выплат по больничным листам и так далее. Лицевые счета являются регистрами аналитического учета, они хранятся до пенсии. Данные с лицевого счета заносятся в расчетную ведомость. Расчетные ведомости бывают *простые* и *расчетно-платежные* (ф. № Т-49, № Т-51, заполняются для выдачи заработной платы работникам). Расчетная ведомость должна быть подписана руководителем и содержать дату выплаты заработной платы, срок с какого по какое, подписи главного бухгалтера и руководителя. В течение трех дней ведомость должна быть закрыта. Ведомость заканчивается двумя суммами: сколько выплачено и сколько депонировано заработной платы.

Основанием для расчетов по заработной плате являются первичные документы по учету труда (*табель, наряды, накопительные карточки*); *расчеты в бухгалтерии по различным доплатам и надбавкам; решения судебных органов; платежные ведомости по авансам* и многое другое.

Для учета рабочего времени предназначен *Табель учета использования рабочего времени* и расчета заработной платы (ф. № Т-12, № Т-13). Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с

указанием их причины, а также часов простоя и сверхурочной работы.

Синтетический учет расчетов с персоналом по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и др., а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия осуществляется на пассивном счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (табл. 16), ведется в ведомости учета производственных затрат по заказам, статьям, цехам, а на их основе — в Ж-О № 10 и № 10/1.

Таблица 16

Наиболее часто используемые проводки по счету 70

Проводка		Содержание операции
Дт	Кт	
20, 25, 26, 28, 44, 97	70	Начислена заработная плата различным категориям работников
84	70	Начислена единовременная премия всем категориям работников за счет нераспределенной прибыли
96	70	Начислена заработная плата за время очередного отпуска
69	70	Начислено пособие по временной нетрудоспособности
70	50, 51	Выплачена заработная плата работнику
70	68	Удержан из заработной платы налог на доходы физических лиц
70	76	Удержано из заработной платы по исполнительным листам, за товары, проданные в кредит, депонирование заработной платы
70	28	Удержано из заработной платы работника за допущенный брак
70	73	Удержано из заработной платы в погашение задолженности за нанесенный ущерб предприятию, за предоставленный заем

3.7. Взносы во внебюджетные фонды

В соответствии с *Федеральным законом от 24.07.2009 № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования»*, начиная с 1 января 2010 года, предприятия уплачивают обязательные страховые взносы в Пенсионный фонд РФ на обязательное пенсионное страхование, Фонд социального страхования РФ на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования (далее фонды обязательного медицинского страхования).

Объектами обложения страховыми взносами являются выплаты и вознаграждения, которые начисляются работодателем в пользу работников по всем основаниям. С сумм выплат и иных вознаграждений в пользу физического лица, превышающих 415 000 рублей нарастающим итогом с начала расчетного периода, страховые взносы не взимаются. Предельная величина базы для начисления страховых взносов подлежит ежегодной индексации в соответствии с ростом средней заработной платы в РФ. Размер индексации определяется правительством РФ.

Детальный перечень объектов обложения, база для начисления, суммы, не подлежащие обложению, и прочие вопросы изложены в вышеуказанном законе. В табл. 17 приведены тарифы страховых взносов, действующие с 1 января 2012 года.

Сумма взноса в Фонд социального страхования РФ подлежит уменьшению налогоплательщиками на сумму произведенных ими самостоятельно расходов на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством РФ.

Таблица 17

Ставки взносов во внебюджетные фонды

Название фонда	Тариф
Пенсионный фонд Российской Федерации	26
Фонд социального страхования Российской Федерации	2,9
Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	5,1

Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца. Организации обязаны вести учет сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, сумм страховых взносов, относящихся к ним, в отношении каждого физического лица, в пользу которого осуществлялись выплаты.

Уплата взносов (авансовых платежей) осуществляется отдельными платежными поручениями в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование, в Пенсионный фонд и на медицинское страхование используется пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», который имеет следующие субсчета:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Начисленные суммы в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, в фонды обязательного медицинского страхования относятся в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Следует отметить, что отчисления на социальное страхование, пенсионное обеспечение и обязательное медицинское

страхование производят от сумм оплаты труда не только работников, занятых производством продукции (работ, услуг), но и работников непроизводственной сферы (жилищно-коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений, объектов культурно-просветительной работы и др.).

Начисленную оплату труда работников непроизводственной сферы и указанные отчисления на нее относят на счета целевых источников, предусмотренных сметами на содержание соответствующих объектов.

Контрольные вопросы

1. Какие первичные документы применяются для учета труда?

2. Какие налоговые вычеты применяются при исчислении налога на доходы физических лиц?

3. Что означает сальдо счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»? В каком разделе баланса отражается сальдо счета 70?

4. В каком разрезе ведется аналитический учет на счете 70? Как называется регистр аналитического учета расчетов по оплате труда?

5. Дайте определение основной и дополнительной заработной платы.

6. Какие системы оплаты труда Вы знаете?

4. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

4.1. Понятие материально-производственных запасов и их классификация

Учет материалов ведется согласно ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

В качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые как сырье, материалы и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством). Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц, и предназначены для продажи.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. В зависимо-

сти от характера материально-производственных запасов, порядка приобретения и использования их единицей может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

В зависимости от той роли, которую играют производственные запасы, их можно разбить на следующие группы:

сырье — предмет труда, из которого изготавливают продукт (например, хлопок);

основные материалы (ткань легкой промышленности);

полуфабрикаты — сырье, прошедшее определенные стадии обработки;

вспомогательные материалы — используются для воздействия на сырье и основные материалы для придания продукту определенных потребительских свойств;

отходы (например, стружка, обрезки);

тара (деревянная, картонная, металлическая);

топливо;

запасные части — отдельные детали машин, оборудования;

инвентарь и хозяйственные принадлежности.

4.2. Оценка материалов

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которая определяется в зависимости от способа поступления запасов.

1. Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, *приобретенных за плату*, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;

- таможенные пошлины;

- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;

- затраты по заготовке и доставке материально-производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию.

- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (подработка, сортировка, фасовка и улучшение технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг);

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением материально-производственных запасов.

Фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия материально-производственных запасов к бухгалтерскому учету в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах). Под суммовой разницей понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате запасов, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой

оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

2. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов *при их изготовлении самой организацией* определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

3. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, *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.

4. Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, *полученных организацией по договору дарения или безвозмездно*, а также остающихся от выбытия основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанных активов.

5. Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, *полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может включать в состав расходов на продажу затраты по

заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу.

6. Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости их приобретения. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Для учета материально-производственных запасов применяются синтетические счета 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонения в стоимости материалов», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», а также забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию».

Материальные ценности отражаются на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения или по учетным ценам. В качестве *учетных цен* применяются договорные цены, фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего отчетного периода, планово-расчетные цены или средняя цена группы материалов.

Исчисление фактической себестоимости каждого вида сырья и материалов требует значительных затрат труда и времени. Крупные предприятия ведут текущий учет материалов по учетным ценам.

Отклонения фактической себестоимости от учетной цены называются **транспортно-заготовительными расходами**. Отклонения учитываются на счете 16 по видам материальных ценностей.

Счета 15 и 16 используются предприятиями, которые учитывают материалы на счете 10 по учетным ценам. По дебету счета 15 отражается фактическая стоимость материальных ценностей в момент их поступления, по кредиту — стоимость оприходованных материальных ценностей по учетным ценам (табл. 18). Накопленная на счете 16 разница между фактической стоимостью приобретенных материальных ценностей и стоимостью по учетным ценам списывается в дебет производственных счетов (издержек обращения) пропорционально стоимости израсходованных в производстве материалов по учетным ценам.

Таблица 18

Пример операций с использованием счетов 15 и 16

Дт	Кт	Сумма	Содержание операции
15	60, 71, 76	250 руб.	Поступление материалов по фактической себестоимости
10	15	200 руб.	Оприходование материалов по плановой себестоимости
16	15	50 руб.	Списаны отклонения в стоимости материалов
20	10	150 руб.	Списаны материалы в производство
20	16	37 ⁵⁰ руб.	Списаны отклонения пропорционально отпущенным в производство материалам (50/200×150)
Сальдо Дт 16		12 ⁵⁰ руб.	Сальдо полученных отклонений на конец периода

При отпуске материально-производственных запасов (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) в производство и ином выбытии их оценка производится одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы — материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов;

по средней себестоимости — определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество. В течение отчетного периода материальные ресурсы списываются в производство, как правило, по учетным ценам, а в конце месяца списывается соответствующая доля отклонений между фактической себестоимостью и учетными ценами;

по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (метод ФИФО) — применяется правило: первый пришел, первый ушел (first in, first out). Независимо от того, какая партия материалов была списана, сначала списывают материалы по цене первой закупленной партии, затем — по цене второй партии и т.д.

Выбор одного из указанных способов по группе (виду) материально-производственных запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки.

4.3. Учет движения материалов

Для правильной организации учета материалов по плановым ценам на каждом предприятии разрабатывается номенклатура. **Номенклатура** — систематизированный перечень наименований материальных ценностей, используемых на данном предприятии. Номенклатура должна содержать:

- технически правильное наименование;
- полную характеристику (марка, сорт, размер);

- номенклатурный номер — условное обозначение материала, которое будет сопровождать его.

В дальнейшем при выписке каждого документа под движение материала в нем указывается номенклатурный номер, что позволяет избежать ошибок в складском и бухгалтерском учете материалов.

Для учета движения материалов применяются унифицированные формы первичной учетной документации. Количество экземпляров выписываемых документов и документооборот устанавливаются в зависимости от характера предприятия, особенности производства, материально-технического снабжения и организации системы учета.

Поступление материалов на предприятие контролируется, как правило, отделом маркетинга (материально-технического снабжения), который следит за выполнением поставщиками договорных обязательств, предъявляет им претензии по качеству и недостаткам материалов, разыскивает грузы.

Материальные ценности поступают от поставщиков, от подотчетных лиц, в результате списания в негодность основных средств и инвентаря, от собственного производства.

Поступившие на предприятие материалы оформляются бухгалтерскими документами в следующем порядке.

Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и сопроводительные документы:

- счет-фактуру (счет);
- накладную (товарно-транспортную накладную);
- квитанцию к железнодорожным накладным.

Расчетные и другие документы поступают в отдел снабжения, где проверяется соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов условиям поставки. Для осуществления контроля за поступлением грузов составляется *журнал учета поступающих грузов*. Проверенные счет-фактуры из отдела снабжения передаются в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций — экспедитору для получения и доставки материалов.

Экспедитор принимает материальные ценности и в случае обнаружения недостатков, порчи материалов составляется

акт о приемке материалов (ф. № М-7), который является основанием для предъявления претензии. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или незаинтересованной организации. При получении материалов со склада поставщиков экспедитору выдается *доверенность (ф. № М-2)*.

При сдаче материалов на склад предприятия оформляется *приходный ордер (ф. № М-4)*, который подписывается заведующим складом и экспедитором.

Основанием для отражения в бухгалтерии поступивших материальных ценностей являются следующие документы: товарно-транспортная накладная, накладная (фактура), акт о приемке материалов.

Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов подотчетными лицами, является *кассовый и товарный чек* или *закупочный акт*, составляемый при покупке у физического лица с обязательным указанием паспортных данных.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и др. оформляется одно- или многострочными требованиями-накладными в двух экземплярах. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий, сооружений, учитываются на основании *акта об оприходовании материальных ценностей (ф. № М-35)*.

Расход материалов осуществляется со склада предприятия на производственные и хозяйственные нужды, при реализации на сторону.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды, оформляется *лимитно-заборными картами (ф. № М-8)*, которые применяются для отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции. Их выписывает плановый отдел или отдел снабжения в двух экземплярах на один или несколько видов материалов. Один экземпляр выдается структурному подразделению, второй — складу. Кладовщик записывает количество отпущенных материалов в обоих экземплярах, а представитель цеха расписывается в карте, находящейся

на складе. Применение лимитно-заборных карт сокращает количество разовых документов.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их выдача оформляется одно- или многострочными *требованиями-накладными* (ф. № М-11). При отпуске материалов сторонним организациям оформляется *накладная на отпуск материалов на сторону* (ф. № М-15).

При учете материалов на складах для обеспечения сохранности материальных ценностей создаются специализированные склады для хранения основных и вспомогательных материалов, топлива, запчастей и т.д. Каждому складу присваивается постоянный номер, который затем указывается во всех документах. Учет материалов на складе осуществляется кладовщиком, являющимся материально ответственным лицом. Обязанности кладовщика в случае необходимости могут быть возложены на любого работника предприятия.

Учет движения и остатков материалов осуществляется в *карточках учета материалов* (ф. № М-17). На каждый номенклатурный номер открывается карточка в бухгалтерии, после чего она передается на склад, в ней кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов.

Запись в карточку делается на основании первичных документов (приходных ордеров, требований-накладных). После каждой записи выводится остаток материалов. Если остаток материалов ниже установленной нормы, то заведующий складом сообщает об этом в отдел снабжения.

Вместо карточек учета материалов допускается ведение книги учета материалов, содержащей те же реквизиты. На складах ведется только количественно-сортовой учет движения материалов.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передаются в бухгалтерию, туда же передаются лимитно-заборные карты. Сдача документов оформляется реестром, в котором указываются наименования и номера сдаваемых документов. В конце отчетного периода заведующий складом заполняет ведомость остатков материалов,

в которой в количественном выражении указывается движение материалов.

Существует несколько вариантов *учета материалов в бухгалтерии*.

Количественно-суммовой — в бухгалтерии открываются на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записываются операции по поступлению и расходу материалов. Учет ведется в натурально-денежном выражении. По окончании периода составляются количественно-суммовые ведомости аналитического учета, которые сверяются с данными карточек складского учета.

Количественно-суммовой вариант без ведения карточек аналитического учета — все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам и в конце периода составляются оборотные ведомости, в которых отражается поступление и расход каждого вида материалов.

Оперативно-бухгалтерский (сальдовый) учет — на складах ведется количественно-суммовой учет движения материалов. В качестве регистров аналитического учета используются карточки учета материалов. Бухгалтерия предприятия осуществляет только суммовой учет движения товарно-материальных ценностей.

4.4. Синтетический учет материалов

Для синтетического учета материально-производственных запасов применяются счета 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонения в стоимости материалов», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», а также забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию» (табл. 19).

Таблица 19

Пример корреспонденций по учету материалов

Проводка		Операция
Дт	Кт	
10	60, 76	Поступили материальные ценности от поставщиков
10	71	Поступили материальные ценности, приобретенные подотчетными лицами
10	70, 69	Начислена заработная плата грузчикам за погрузочно-разгрузочные работы
10	91	Оприходованы отходы от ликвидации основного средства
10	20	Возврат материалов и сырья из основного производства
20	10	Списаны материалы на изготовление продукции
23, 25, 26, 28, 97	10	Списаны материалы на содержание оборудования, зданий, вспомогательное производство и т.д.
44	10	Списаны материалы на упаковку готовой продукции
91	10	Списаны материалы, реализованные на сторону

Учет расчетов с поставщиками материальных ценностей ведется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При отсутствии первичного документа, подтверждающего получение материалов, такие поставки считаются неотфактурованными. При приемке на склад оформляется приходный ордер, в бухгалтерии они учитываются по учетным ценам или по ценам предыдущих поставок (договорным ценам). Эти материалы не оплачиваются до того периода, пока по ним не поступят все необходимые документы.

«Материалами в пути» называются такие поставки, по которым предприятие получило платежные документы, но материалы на склад еще не поступили. К учету при-

нимаются акцептованные платежные документы (в группу «Условно оприходованные») независимо от того, оплачены они банком или нет. Когда поступают материалы, старая запись сторнируется.

Все первичные документы на приход и отпуск материалов группируются бухгалтерией в разрезе синтетических счетов, субсчетов и т.д. В течение отчетного месяца их движение учитывается по учетным ценам, а после окончания месяца производится расчет отклонений от фактической себестоимости.

4.5. Инвентаризация материалов

Согласно закону «О бухгалтерском учете» проведение инвентаризации обязательно:

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

Основная цель инвентаризации — выявление фактического наличия товарно-материальных ценностей в натуральном и стоимостном выражении.

По объему проверки инвентаризации делятся на сплошные и выборочные, а по времени — на плановые и внезапные. Работу по проведению инвентаризации осуществляет комиссия, назначаемая приказом руководителя. Бухгалтер для проведения инвентаризации составляет инвентаризаци-

онную опись материальных ценностей, в которой сверяется фактическое наличие материалов с данными бухгалтерского учета. Расхождения, выявленные в ходе инвентаризации, оформляются сличительными ведомостями и оцениваются по фактической себестоимости. В бухгалтерском учете выявленные расхождения оформляются соответствующими проводками (табл. 20).

Таблица 20

Корреспонденции при инвентаризации материалов

Проводка		Операция
Дт	Кт	
10	91	Оприходование ценностей, оказавшихся в излишке
94	10	Обнаружена недостача материальных ценностей
73-2	94	Списание недостачи на виновное лицо
70, 50, 51	73-2	Возмещение ущерба виновным лицом
91	94	Списание недостачи в случае, когда виновное лицо не установлено по решению суда
20, 26	10	Недостача имущества или порча в пределах норм естественной убыли
84	94	В случае, если виновное лицо не установлено, без обращения в следственные органы

4.6. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам (видам)), исходя из способа использования в производстве продукции, для выполнения работ, оказания услуг либо управленческих нужд организации. На конец отчетного года материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерском

балансе по стоимости, определяемой, исходя из используемых способов оценки запасов.

Материально-производственные запасы, которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость, стоимость продажи которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов.

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- о способах оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки материально-производственных запасов;
- о стоимости материально-производственных запасов, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Контрольные вопросы

1. Что относится к производственным запасам?
2. Из чего складывается фактическая себестоимость материалов?
3. Какие первичные документы используются при учете движения материалов?

4. Как отражается недостача материалов, обнаруженная при их получении; недостача, выявленная при инвентаризации?

5. В каких случаях применяются счета 15 и 16?

6. Назовите методы оценки стоимости запасов.

5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

5.1. Понятие и классификация основных средств

Основные средства — часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг для управленческих нужд либо для управления организацией в течение длительного времени (более 12 месяцев), способная приносить экономические выгоды в будущем.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, они длительно сохраняют свою натурально-вещественную форму и, изнашиваясь, постепенно в виде амортизации переносят свою стоимость на себестоимость готовой продукции.

В соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования 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;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Основные средства разнообразны по составу и группируются по определенным классификационным признакам.

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

По назначению основные средства организации подразделяются на производственные основные средства для основной деятельности, производственные основные средства для других видов деятельности; непроизводственные основные средства (средства жилищно-коммунального хозяйства: детские сады, поликлиники и т.д.).

По видам основные средства подразделяются на следующие группы: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

В составе основных средств учитываются также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы); капитальные вложения в арендованные объекты основных средств; земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся:

- в эксплуатации;

- в запасе (не начисляется амортизация);
- в ремонте;
- на консервации;
- на реконструкции, модернизации и частичной ликвидации.

В зависимости от имеющихся у организации прав на них основные средства подразделяются:

- на основные средства, принадлежащие на праве собственности (в том числе сданные в аренду, переданные в безвозмездное пользование, переданные в доверительное управление);

- арендованные основные средства, полученные от других предприятий и организаций во временное пользование за плату;

- основные средства, полученные в безвозмездное пользование;

- основные средства, полученные в доверительное управление.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности.

Активы, в отношении которых выполняются все условия, позволяющие определить их как основные средства, и стоимостью не более 40 000 рублей за единицу могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен осуществляться надлежащий контроль за их движением.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения опре-

деленных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, предназначенный для выполнения определенной работы. Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

В случае наличия у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

5.2. Оценка основных средств

В ПБУ 6/01 выделяют три вида оценки основных средств: первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*, которая определяется в зависимости от способа поступления по одному из приведенных ниже правил.

1. Первоначальной стоимостью основных средств, *приобретенных за плату*, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;

- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

2. Первоначальной стоимостью основных средств, **внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации**, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

3. Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией **по договору дарения (безвозмездно)**, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

4. Первоначальной стоимостью основных средств, **полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами**, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается

исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации и ПБУ 6/01.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Остаточную стоимость основных средств определяют вычитанием из первоначальной стоимости износа (амортизации) основных средств:

$$\begin{aligned} & \text{остаточная стоимость} = \\ & = \text{первоначальная стоимость} - \text{амортизация}. \end{aligned}$$

Износ — это процесс потери моральных и физических качеств основного средства.

Под **восстановительной** стоимостью основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае замены какого-либо объекта, т.е. приобретения или строительства инвентарного объекта, исходя из действующих цен.

С целью определения реальной стоимости объектов основных средств производится их переоценка путем приведения первоначальной стоимости объектов в соответствие с рыночными ценами.

Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости.

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

Результаты проведенной по состоянию на первое число отчетного года переоценки объектов основных средств подлежат отражению в бухгалтерском учете обособленно. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года и принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки объекта основных средств в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные

периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

В бухгалтерском балансе основные средства отражаются по остаточной стоимости (за исключением объектов, по которым в соответствии с установленным порядком погашение стоимости не проводится).

5.3. Отражение в учете движения основных средств

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету основных средств утверждены *приказом Минфина РФ № 91н от 13.10.2003*. Для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации предназначен счет 01 «Основные средства».

Поступление основных средств. Поступление основных средств (ОС) на предприятие может происходить следующими способами:

- в результате капитальных вложений — приобретение готового основного средства, строительство хозяйственным способом (выполнение строительных и монтажных работ своими силами), строительство подрядным способом (строительные работы выполнены сторонней организацией);

- в качестве взноса учредителей;
- в результате безвозмездной передачи ОС.

Для учета капитальных вложений предусмотрены два счета: 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы» (табл. 21, табл. 22).

Вложения во внеоборотные активы, или капитальные вложения, — это вложения денежных средств предприятием

в новое строительство и приобретение, реконструкцию, расширение и техническое перевооружение мощностей уже действующих объектов основных средств.

Таблица 21

Корреспонденции по учету операций на счете 07

Проводка		Содержание операции
Дт	Кт	
07	60	Поступило оборудование от поставщиков
19	60	Отражен НДС по поступившему оборудованию
07	70	Начислена заработная плата рабочим за разгрузку оборудования
07	69	Начислены взносы во внебюджетные фонды на заработную плату за разгрузку оборудования
07	75	Поступило оборудование, переданное учредителями
08	07	Списывается фактическая себестоимость оборудования, переданного в монтаж
91-2	07	Реализовано оборудование
79-1	07	Оборудование по фактической себестоимости передано филиалам, выделенным на самостоятельный баланс

При поступлении оборудования, требующего монтажа, его приходят по фактической себестоимости приобретения на дебете счета 07 «Оборудование к установке». Сумму НДС по поступившему оборудованию отражают по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям». К счету 07 могут быть открыты субсчета 07-1 «Оборудование к установке отечественное» и 07-2 «Оборудование к установке импортное». Учет движения средств на счете 07 «Оборудование к установке» ведется аналогично учету материальных ценностей.

Поступление основных средств оформляется *актом приемки-передачи основных средств (форма ОС-1)*. Акт составляется на каждый объект основных средств. Общий акт на несколько объектов может составляться, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты

под отчет одного лица. После оформления акт передают в бухгалтерию, при необходимости прилагая к нему техническую документацию.

Таблица 22

Корреспонденции по учету операций на счете 08

Проводка		Содержание операции
Дт	Кт	
08	07	Оборудование по фактической стоимости передано в монтаж
08	60	Поступили основные средства от поставщика
08	60	Оказаны строительные и монтажные работы сторонними организациями
19	60	Отражен НДС по поступившему основному средству и полученным услугам сторонних организаций
08	10, 70, 69	Учтены затраты, связанные со строительством основного средства
01	08	Основное средство введено в эксплуатацию по фактической себестоимости
84, 86, 97	08	Списаны затраты, не включаемые в первоначальную стоимость объекта

Аналитический учет основных средств ведется на *инвентарной карточке учета основных средств (форма ОС-6)*. Карточка открывается на каждый инвентарный объект. При небольшом количестве основных средств пообъектный учет разрешается вести в инвентарной книге. Инвентарные карточки заполняются на основе первичных документов (актов, технических паспортов).

Прием оборудования оформляется *актом о приемке оборудования (форма ОС-14)*. В табл. 23 приведены основные корреспонденции при поступлении основных средств.

Выбытие основных средств. Объекты основных средств выбывают из организации в результате:

- продажи (реализации) объекта другому юридическому лицу или физическому лицу;

- списания в случае морального и физического износа;
- передачи объектов основных средств в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- безвозмездной передачи;
- частичной ликвидации;
- по другим причинам.

Таблица 23

Корреспонденции по учету
поступления основных средств

Проводка		Содержание операции
Дт	Кт	
01	08	Оприходованы основные средства, поступившие в результате капитальных вложений
01	75	Поступление основных средств, внесенных учредителями в качестве их вклада в уставный капитал
08	60	Оказаны строительные и монтажные работы сторонними организациями
19	60	Отражен НДС по поступившему основному средству и полученным услугам сторонних организаций
01	98	Поступление основных средств, полученных безвозмездно

Выбытие ОС оформляется *актом на списание основных средств (форма ОС-4)* или *актом на списание автотранспортных средств (форма ОС-4а)*. В них фиксируется первоначальная стоимость объекта и сумма износа. Инвентарная карточка из картотеки изымается (прилагается к акту), о чем делается отметка в инвентарном списке основных средств по месту их нахождения.

На предприятии приказом руководителя формируется комиссия, в компетенцию которой входит:

- осмотр объекта, подлежащего списанию;

- установление причин списания объекта;
- выявление лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации;
- определение возможности использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта;
- осуществление контроля за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов;
- составление акта на списание основных средств (форма № ОС-4), акта на списание автотранспортных средств (форма № ОС-4а).

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет 01-3 «Выбытие основных средств», который предназначен для выявления остаточной стоимости выбывающего объекта основных средств (табл. 24). В дебет этого субсчета переносится стоимость, а в кредит — амортизация выбывающего объекта основных средств. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01-3 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Таблица 24

Корреспонденции по учету выбытия основных средств

Проводка		Содержание операции
Дт	Кт	
02	01-3	Списана амортизация по выбывающему объекту основных средств
01-3	01	Списана первоначальная стоимость выбывающего объекта
91	01-3	Списана остаточная стоимость выбывающего объекта
91	70, 69, 23	Учтены затраты, связанные с выбытием основного средства
10	91	Оприходованы материалы, оставшиеся после списания основного средства

5.4. Учет амортизации (износа) основных средств

Стоимость объектов основных средств, находящихся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, погашается путем начисления амортизации, если иное не установлено *ПБУ 6/01 «Учет основных средств»*.

Амортизация — это процесс перенесения стоимости объекта на выпускаемую продукцию, оказываемые услуги, выполняемые работы, стоимостной показатель потери объектом своей стоимости по причине износа.

Существуют следующие виды износа:

- физический — изнашивание основных средств вследствие эксплуатации, влияния внешних условий или других факторов;
- моральный — выражается в снижении стоимости основных средств вследствие уменьшения затрат на их воспроизводство, вызванного ростом производительности труда либо появлением новых, более эффективных технологий.

По объектам основных средств, которые законсервированы и не 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, амортизация не начисляется.

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

Начисление амортизации объектов основных средств производится:

- линейным способом;
- способом уменьшаемого остатка;

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

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

При *линейном способе* годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта:

$$A_{год} = C_n \times \%A, \quad \%A = 100/n,$$

где $A_{год}$ — сумма амортизации в год; $\%A$ — процент амортизации в год; C_n — первоначальная стоимость; n — срок полезного использования.

Пример. Первоначальная стоимость основного средства 150 000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Рассчитать линейным способом накопленную амортизацию и остаточную стоимость основного средства на конец каждого года эксплуатации. В табл. 25 обобщено решение задачи.

Таблица 25

Суммы начисления амортизации линейным способом

Период	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
1-й год	30 000 руб.	30 000 руб.	150 000 – 30 000 = = 120 000 руб.
2-й год	30 000 руб.	60 000 руб.	150 000 – 60 000 = = 90 000 руб.
3-й год	30 000 руб.	90 000 руб.	150 000 – 90 000 = = 60 000 руб.
4-й год	30 000 руб.	120 000 руб.	150 000 – 120 000 = = 30 000 руб.
5-й год	30 000 руб.	150 000 руб.	150 000 – 150 000 = 0

Рассчитаем амортизационный процент:

$$\%A = 100/5 = 20 \%$$

Рассчитаем сумму годовой амортизации основного средства:

$$A_{год} = 150\,000 \times 0,2 = 30\,000 \text{ руб.}$$

При *способе уменьшаемого остатка* годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией:

$$A_{год} = C_{ост} \times k \times 100/n,$$

где $A_{год}$ — сумма амортизации в год; $C_{ост}$ — первоначальная стоимость; k — коэффициент; n — срок полезного использования.

Пример. Первоначальная стоимость основного средства 150 000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Рассчитать способом уменьшаемого остатка с коэффициентом 2 накопленную амортизацию и остаточную стоимость основного средства на конец каждого года эксплуатации. В табл. 26 обобщено решение задачи.

Таблица 26

Суммы начисления амортизации
способом уменьшаемого остатка

Период	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
1-й год	60 000 руб.	60 000 руб.	150 000 – 60 000 = = 90 000 руб.
2-й год	36 000 руб.	96 000 руб.	150 000 – 96 000 = = 54 000 руб.
3-й год	21 600 руб.	117 600 руб.	150 000 – 117 600 = = 32 400 руб.
4-й год	12 960 руб.	130 560 руб.	150 000 – 130 560 = = 19 440 руб.
5-й год	19 440 руб.	150 000 руб.	150 000 – 150 000 = 0

Рассчитаем сумму годовой амортизации основного средства за каждый год эксплуатации:

$$A_1 = 150\,000 \times 2 \times 0,2 = 60\,000 \text{ руб.};$$

$$A_2 = (150\,000 - 60\,000) \times 2 \times 0,2 = 36\,000 \text{ руб.};$$

$$A_3 = (150\,000 - 96\,000) \times 2 \times 0,2 = 21\,600 \text{ руб.};$$

$$A_4 = (150\,000 - 117\,600) \times 2 \times 0,2 = 12\,960 \text{ руб.};$$

$$A_5 = 19\,440 \text{ руб.}$$

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта основных средств и соотношения, в числителе которого — число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта:

$$A_i = C_n \times (n - i + 1) / \sum x,$$

где A_i — сумма амортизации в i -й год; i — год, за который начисляется амортизация; C_n — первоначальная стоимость; n — срок полезного использования.

Пример. Первоначальная стоимость основного средства 150 000 руб. Срок полезного использования 5 лет. Рассчитать способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования амортизацию и остаточную стоимость основного средства на конец каждого года эксплуатации. В табл. 27 обобщено решение задачи.

Рассчитаем сумму годовой амортизации основного средства за каждый год эксплуатации:

$$A_1 = 150\,000 \times 5/(1+2+3+4+5) = 50\,000 \text{ руб.};$$

$$A_2 = 150\,000 \times 4/(1+2+3+4+5) = 40\,000 \text{ руб.};$$

$$A_3 = 150\,000 \times 3/(1+2+3+4+5) = 30\,000 \text{ руб.};$$

$$A_4 = 150\,000 \times 2/(1+2+3+4+5) = 20\,000 \text{ руб.};$$

$$A_5 = 150\,000 \times 1/(1+2+3+4+5) = 10\,000 \text{ руб.}$$

Таблица 27

Суммы начисления амортизации способом списания
по сумме чисел лет

Период	Годовая сумма амортизации	Накопленный износ	Остаточная стоимость
1-й год	50 000 руб.	50 000 руб.	150 000 – 50 000 = = 100 000 руб.
2-й год	40 000 руб.	90 000 руб.	150 000 – 90 000 = = 60 000 руб.
3-й год	30 000 руб.	120 000 руб.	150 000 – 120 000 = = 30 000 руб.
4-й год	20 000 руб.	140 000 руб.	150 000 – 140 000 = = 10 000 руб.
5-й год	10 000 руб.	150 000 руб.	150 000 – 150 000 = = 0

В течение отчетного года амортизационные отчисления по объектам основных средств начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа в размере 1/12 годовой суммы, на эту сумму кредитуется счет 02 «Амортизация основных средств» и дебетуются счета затрат 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

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

По основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, годовая сумма аморти-

зационных отчислений по основным средствам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

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

Этот метод основан на предположении, что износ основных средств является только результатом эксплуатации, фактор времени не берется во внимание:

$$A = \frac{C_n \times \text{факт. объем производства}}{\text{предполагаемый объем производства}}.$$

Пример. Приобретен автомобиль с предполагаемым пробегом 400 000 км стоимостью 80 000 руб. В отчетном периоде пробег должен составить 5 тыс. км, следовательно, годовая сумма амортизационных отчислений исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции составит 10 000 рублей ($5\,000 \times 80\,000 : 400\,000$).

По объектам основных средств, используемым в организации с сезонным характером производства, годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Пример. Организация, осуществляющая речные перевозки грузов в течение 7 месяцев в году, приобрела объект основных средств, первоначальная стоимость которого составляет 200 000 руб., срок полезного использования — 10 лет. Годовая норма амортизационных отчислений составляет 10 % ($100\% : 10$ лет). Годовая сумма амортизационных отчислений в размере 20 000 руб. ($200\,000 \times 0,1$) начисляется равномерно в течение 7 месяцев работы в отчетном году.

Организация вправе выбирать способ начисления амортизации для целей бухгалтерского учета.

Для целей налогового учета начисление амортизации осуществляется согласно с главой 25 НК РФ линейным или нелинейным методом. При этом амортизируемое имущество распределяется на 10 групп в зависимости от срока его полезного использования.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо его списания с бухгалтерского учета.

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета.

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

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

Синтетический учет амортизации ведется на счете 02 «Амортизация основных средств». Суммы начисленной амортизации по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на кредите счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами затрат (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.). Учет операций по счету 02 организуется в Ж-О № 13 на основании первичных документов (актов, расчетов амортизации и др.). Начисление износа прекращается по мере начисления (возмещения)

предприятием полной первоначальной стоимости основных средств. В табл. 28 приведены основные корреспонденции по счету 02.

Таблица 28

Основные проводки при начислении амортизации

Проводка		Операция
Дт	Кт	
20, 25, 26	02	Начислена амортизация по объектам производственного назначения
84	02	Начислена амортизация по объектам непроизводственного назначения
91	02	Начислена амортизация по основным средствам, сданным в текущую аренду
02	01-3	Списан износ по основным средствам, выбывшим из эксплуатации

5.5. Учет затрат на ремонт основных средств

По объему и характеру ремонтных работ выделяют текущий и капитальный ремонт. Ремонт может осуществляться хозяйственным (силами самой организации) либо подрядным (силами сторонних организаций) способом.

На каждый ремонтируемый объект составляют *ведомость дефектов* (не является унифицированной формой). В ней указывают: работы, подлежащие выполнению; сроки начала и окончания ремонта; заменяемые детали; нормы времени на ремонт; сметную стоимость ремонта в постатейном разрезе.

Если капитальный ремонт выполняется хозяйственным способом, то на основании ведомости дефектов выписываются *наряды-заказы*. На основании ведомости дефектов и наряда-заказа выписываются документы на получение со склада дополнительных запасных частей и материалов.

Расходы по ремонту основных средств относятся на себестоимость того периода, в котором они возникли.

Организации могут создавать ремонтный фонд для накопления средств на осуществление ремонтных работ, особенно в организациях с сезонным производством. Учет ремонтного фонда осуществляется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей», субсчет «Ремонтный фонд». Отчисления в ремонтный фонд производятся на основании плановой сметы затрат на все виды ремонта.

Предприятия могут при необходимости затраты по ремонту основных средств вначале учитывать по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», а затем равномерно списывать на счета затрат в течение определенного периода.

В табл. 29 приведены некоторые корреспонденции, формируемые при учете операций по ремонту основных средств.

Таблица 29

Основные проводки по учету ремонта
основных средств

Проводка		Операция
Дт	Кт	
Ремонт без создания ремонтного фонда		
25, 26	60	Отнесена на затраты стоимость ремонтных работ, выполненных сторонними организациями
25, 26	10, 70, 69	Признаны фактические затраты по текущему ремонту основных средств, выполненному хозяйственным способом
Ремонт с созданием ремонтного фонда		
25, 26	96	Отнесена на затраты сумма созданного в отчетном месяце резерва
96	60	Стоимость ремонтных работ, выполненных сторонними организациями, списывается за счет ремонтного фонда
23	10, 70, 69	Признаны фактические затраты по текущему ремонту основных средств, выполненному хозяйственным способом
96	23	Списание фактических затрат по законченному ремонту, произведенному хозяйственным способом

Затраты на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию объекта основных средств учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По завершении работ эти затраты либо увеличивают первоначальную стоимость объекта основных средств, либо учитываются обособленно, и в этом случае открывается отдельная инвентарная карточка на сумму произведенных затрат.

Приемка объекта из капитального ремонта оформляется *актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3)*.

5.6. Особенности учета арендованных основных средств

Согласно *статье 34 ГК РФ (часть вторая)* по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование. В арендный период все права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь право владения и пользования имуществом. Передача имущества в аренду производится по договору аренды и оформляется приемосдаточным актом. В договоре указывается состав и стоимость передаваемого имущества, срок аренды, распределение обязанностей сторон.

Сумма арендной платы устанавливается договором на основе суммы амортизации, расходов арендодателя на содержание объекта и его ремонт (если это предусмотрено договором), суммы вознаграждения за пользование имуществом.

Различают текущую (до одного года), долгосрочную (год и более) и финансовую (лизинг) аренду. В табл. 30 приведены некоторые корреспонденции по учету текущей аренды.

В соответствии с *ПБУ 9/99* и *ПБУ 10/99* доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности или в составе операционных доходов и расходов. При первом варианте расходы учитываются на счетах производственных

затрат (20, 26, 44 и др.), а доходы — на счете 90 «Продажи». При втором варианте доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе операционных доходов и расходов.

Таблица 30

Проводки при отражении операций
по краткосрочной аренде

Проводка		Операция
Дт	Кт	
Учет у арендодателя		
76	90, 91	Начислена арендная плата по имуществу, сданному в аренду
91, 20	10, 70	Затраты на ремонт сданных в текущую аренду основных средств
91, 20	02-1	Списана амортизация по имуществу, сданному в аренду
50, 51	76	Получена оплата от арендатора
76	98	Начислена арендная плата авансом за будущие периоды
98	91	Начислены авансовые платежи на сумму арендной платы
Учет у арендатора		
20, 25, 26, 44	76	Начислена арендная плата по арендованному имуществу
001		Учет арендованного имущества на забалансовом счете 001
76	50, 51	Перечислена арендодателю арендная плата
97	76	Начислена арендная плата за будущие периоды
20, 25, 26, 44	97	Списание текущих арендных платежей
76	10, 69, 70, 60	Ремонт выполнен арендатором в счет арендной платы

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды.

При долгосрочной аренде право собственности на арендованное имущество может перейти от арендодателя к арендатору (табл. 31). При этом собственник списывает с баланса передаваемый объект.

Таблица 31

Проводки при отражении операций
по долгосрочной аренде

Проводка		Операция
Дт	Кт	
Учет у арендодателя		
03-1	01	Имущество, сданное в долгосрочную аренду
01-3	03-1	Стоимость передаваемого в лизинг (с правом выкупа) имущества
02-1	01-3	Сумма износа по передаваемому имуществу
76	01-3	Сумма задолженности по лизинговым платежам согласно договору лизинга
01-3	98	Разница между суммой лизинговых платежей и стоимостью переданного имущества (доход)
50, 51	76	Поступившие по договору лизинга платежи
98	99	Списывается сумма разницы в части, приходящейся на сумму лизингового платежа
Учет у арендатора		
001		Учет арендованного имущества на забалансовом счете 001
08	76	Поступило имущество, полученное в лизинг
01-2	08	Введено в эксплуатацию имущество, полученное в лизинг
20, 23, 25, 26, 44	02-2	Начислена амортизация по имуществу, полученному в лизинг

Проводка		Операция
Дт	Кт	
76	50, 51	Оплата лизинговых платежей
01-1 (02-1)	01-2 (02-2)	При выкупе лизингового имущества при условии погашения всей суммы лизинговых платежей
97	76	В случае осуществления выкупа лизингового имущества до истечения срока договора

Указания по бухгалтерскому учету операций по договору лизинга отражены в *приказе Минфина РФ от 17.02.97 № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга»*. Лизинг является одним из видов договоров аренды.

Особенность лизинга заключается в том, что по договору лизингодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного поставщика и предоставить это имущество арендатору за плату во временное пользование для предпринимательских целей. Лизингодатель является собственником лизингового имущества в течение срока договора лизинга или до момента выкупа его лизингополучателем. По окончании договора лизинга или досрочном выкупе право собственности переходит к лизингополучателю. Основная особенность лизингового договора в том, что в аренду сдается неиспользованное ранее имущество: во-первых, новое, во-вторых, специально приобретенное для сдачи в аренду конкретному лизингополучателю.

5.7. Инвентаризация основных средств

Цель инвентаризации — выявить фактическое наличие и качественное состояние основных фондов предприятия, проверить техническую документацию, уточнить данные бухгалтерского учета. Инвентаризация основных средств

проводится не реже одного раза в год перед составлением годового отчета (табл. 32).

Таблица 32

Основные проводки при инвентаризации

Проводка		Операция
Дт	Кт	
Выявлены неучтенные основные средства		
01	91	Выявлены неучтенные основные средства
91	02	Определена степень изношенности выявленных объектов
Недостача основных средств		
94	01	Списана первоначальная стоимость недостающего объекта
02	94	Списан износ по объекту
73	94	Отнесена остаточная стоимость на расчеты с виновным лицом
84	94	Списана остаточная стоимость недостающего объекта за счет чистой прибыли

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

- наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров бухгалтерского учета;
- наличие документов на основные средства, сданные или принятые в аренду и на хранение.

В результате проведения инвентаризации составляется *инвентаризационная опись (ф. Инв-1)*. Основные средства вносят в опись по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Оценка выявленных при инвентаризации неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по фактическому состоянию объекта с оформлением соответствующих актов.

5.8. Доходные вложения в материальные ценности

Доходные вложения в материальные ценности — это инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду и напрокат. Они учитываются на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

Материальные ценности, предназначенные для сдачи в аренду и напрокат, принимаются к бухгалтерскому учету на счет 03 с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по первоначальной стоимости исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу, установке.

Передачу имущества в аренду (при условии учета сданного имущества на балансе организации-собственника) и напрокат отражают записями по счету 03.

По переданному в аренду и напрокат имуществу начисляют амортизацию, отражаемую по дебету счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.). Начисленная сумма амортизации по указанным объектам учитывается обособленно от суммы амортизации по остальным основным средствам.

При выбытии имущества, сданного в аренду и напрокат (продаже, списании, частичной ликвидации, безвозмездной передаче и т.п.), оно списывается со счетов 03 и 02 такими же бухгалтерскими записями, как и основные средства.

Для учета выбытия имущества, учитываемого на счете 03, к нему может открываться субсчет «Выбытие материальных ценностей». В дебет этого субсчета переносят первоначальную стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумму накопленной амортизации. Остаточную стоимость

объекта списывают со счета 03 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При списании имущества, выбывшего в результате стихийных бедствий, остаточная стоимость имущества списывается в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Недостающие и испорченные объекты списывают на счет 84 «Недостачи и потери материальных ценностей».

Аналитический учет по счету 03 ведут по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей.

5.9. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности, как минимум, следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.);
- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;

- об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности;
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение основных средств.
2. Что является единицей учета основных средств?
3. Первоначальная, восстановительная и остаточная стоимость. Объясните эти термины. Для чего используется каждая из них? В какой стоимости отражаются основные средства в бухгалтерском балансе?
4. Назовите способы начисления амортизации. В чем они заключаются?
5. Какие первичные документы составляются при регистрации операций с основными средствами?
6. На каком счете ведется учет доходных вложений в материальные ценности?

6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

6.1. Понятие нематериальных активов

Под *нематериальными активами* понимаются активы предприятий, имеющие стоимость и приносящие доход, но не имеющие материального выражения и обладающие следующими свойствами:

- отсутствием материально-вещественной (физической) структуры;
- долговременным использованием в хозяйственной деятельности;
- способностью приносить доход;
- возможностью идентификации объекта от других активов;
- использованием в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации в течение длительного времени, т.е. организацией не предполагается перепродажа данного имущества в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- возможностью достоверно определить фактическую (первоначальную) стоимость объекта;
- наличием надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительные права у организации на результаты интеллектуальной деятельности.

К нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты

производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Учет нематериальных активов ведется согласно *ПБУ 14/2007*.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве инвентарного объекта нематериальных активов также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театрально-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

6.2. Оценка и амортизация нематериальных активов

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется в зависимости от способа поступления по одному из приведенных ниже правил.

1. Первоначальная стоимость нематериальных активов, *приобретенных за плату*, определяется как сумма факти-

ческих расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими расходами на приобретение нематериальных активов могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);

- таможенные пошлины и таможенные сборы;

- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением нематериального актива;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;

- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериального актива;

- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ;

- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании нематериального актива или при выполнении научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ по трудовому договору;

- отчисления на социальные нужды (в том числе единый социальный налог);

- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других

основных средств и иного имущества, амортизация основных средств и нематериальных активов, использованных непосредственно при создании нематериального актива, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется;

- иные расходы, непосредственно связанные с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Не включаются в расходы на приобретение, создание нематериального актива:

- возмещаемые суммы налогов, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации;

- общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением и созданием активов;

- расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам в предшествующих отчетных периодах, которые были признаны прочими доходами и расходами.

Расходы по полученным займам и кредитам не являются расходами на приобретение, создание нематериальных активов, за исключением случаев, когда актив, фактическая (первоначальная) стоимость которого формируется, относится к инвестиционным.

2. Первоначальная стоимость нематериальных активов, *созданных самой организацией*, определяется как сумма фактических расходов на их создание, изготовление.

Нематериальные активы считаются созданными:

- если исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей или по конкретному заданию работодателя, принадлежит организации-работодателю;

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором (авторами) по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, принадлежит организации-заказчику;

- свидетельство на товарный знак или на право пользования наименованием места происхождения товара выдано на имя организации.

Не включаются в фактические расходы на приобретение, создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением активов.

3. Первоначальная стоимость нематериальных активов, *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.

4. Первоначальная стоимость нематериальных активов, *полученных организацией по договору дарения (безвозмездно)*, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Под текущей рыночной стоимостью нематериального актива понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости. Текущая рыночная стоимость нематериального актива может быть определена на основе экспертной оценки.

5. Первоначальная стоимость нематериальных активов, *полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами*, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

6. Фактическая (первоначальная) стоимость нематериального актива, принятого к бухгалтерскому учету *при приватизации государственного и муниципального имущества способом преобразования унитарного предприятия в открытое акционерное общество*, определяется в

порядке, предусмотренном для реорганизации организаций в форме преобразования.

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией по таким договорам, величина стоимости нематериальных активов, полученных организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

7. Деловая репутация организации как нематериальный актив 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.

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 в полной сумме относить на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Для целей бухгалтерского учета величина приобретенной деловой репутации организации 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).

При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению,

кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива, по которой он принят к бухгалтерскому учету, допускается в случаях переоценки и обесценения нематериальных активов.

Организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

При принятии решения о переоценке нематериальных активов, входящих в однородную группу, следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости. Результаты переоценки принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года. Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерского баланса предыдущего отчетного года, но раскрываются организацией в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации. Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Сумма уценки нематериального актива в результате переоценки относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого

актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка). Сумма, отнесенная на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), должна быть раскрыта в бухгалтерской отчетности организации.

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Первоначальная стоимость нематериальных активов возмещается путем включения амортизации в состав затрат на себестоимость. При этом предприятие должно иметь подтверждение, что нематериальные активы используются в производственных нуждах.

Начисление амортизации нематериальных активов производится:

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

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

В течение срока полезного использования нематериальных активов начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев консервации организации.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- при линейном способе — исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

- при способе уменьшаемого остатка — исходя из остаточной стоимости (фактической (первоначальной) стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой — установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах.

В течение отчетного года амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются ежемесячно независимо от применяемого способа начисления в размере $1/12$ годовой суммы.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется. Амортизация также не начисляется по нематериальным активам некоммерческих организаций.

Сроком полезного использования является выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать нематериальный актив с целью получения экономической выгоды (или в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Нематериальные активы, по которым невозможно надежно определить срок полезного использования, считаются нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования.

Определение срока полезного использования нематериального актива производится:

- исходя из срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- исходя из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Срок полезного использования нематериального актива не может превышать срок деятельности организации.

Срок полезного использования нематериального актива ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования подлежит уточнению. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

В отношении нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования организация ежегодно должна рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности надежно определить срок полезного использования данного актива. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования данного нематериального ак-

тива и способ его амортизации. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости. Отрицательная деловая репутация организации равномерно относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо его выбытия с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания с бухгалтерского учета.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете 05 «Амортизация нематериальных активов» (табл. 33).

Таблица 33

Начисление амортизации нематериальных активов

Проводка		Операция
Дт	Кт	
20, 23, 25, 26, 44	05	Начислена амортизация по нематериальным активам

6.3. Синтетический учет нематериальных активов

Синтетический учет нематериальных активов ведется на активном счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной или остаточной стоимости. Накопление амортизации ведется в кредите счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами затрат 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.

Поступление нематериальных активов на предприятие оформляется договором и актом. По *актам приемки-передачи (ф. № ОС-1)* нематериальные активы передаются в эксплуатацию.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. Основные корреспонденции по поступлению нематериальных активов приведены в табл. 34.

Выбытие нематериальных активов может происходить по следующим причинам:

- прекращение срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации;
- передача по договору об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации;
- переход исключительного права к другим лицам без договора (в том числе в порядке универсального правопреемства и при обращении взыскания на данный нематериальный актив);
- прекращение использования вследствие морального износа; передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд;
- передача по договору мены, дарения; внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявление недостачи активов при их инвентаризации и в иных случаях.

Таблица 34

Корреспонденции по учету поступления
нематериальных активов

Проводка		Операция
Дт	Кт	
08	75-1	Внесен инвестором вклад в уставный капитал в виде нематериального актива
08	60, 76	Приобретение за плату нематериального актива
08	70, 69	Признаны затраты предприятия по доведению нематериального актива до требований эксплуатации, по созданию нематериального актива
04	08	Передача в эксплуатацию по первоначальной стоимости
08	98	Безвозмездное поступление нематериального актива
04	96	Поступление нематериального актива в виде взносов за совместную деятельность по согласованной стоимости

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся. Доходы и расходы от списания нематериальных активов относятся на финансовый результат организации и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Выбытие оформляется *актом приемки-передачи* и *актом на списание (ф. № ОС-4)* нематериальных активов.

Если амортизационные отчисления по каким-либо нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм, то одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

Основные корреспонденции по выбытию нематериальных активов приведены в табл. 35.

**Корреспонденции по учету выбытия
нематериальных активов**

Проводка		Операция
Дт	Кт	
91 05	04 91	Списаны нематериальные активы с учета в результате следующих причин:
99	91	1. По истечении срока полезного использования (при неполной амортизации)
06, 58 91	91 99	2. Внесен вклад в уставный капитал: сумма вклада по договору превышение размера вклада над остаточной стоимостью
99	91	размер вклада ниже остаточной стоимости

6.4. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- способы оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- сроки полезного использования нематериальных активов, принятые организацией;
- способы определения амортизации нематериальных активов, а также установленный коэффициент при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- изменения сроков полезного использования нематериальных активов;
- изменения способов определения амортизации нематериальных активов.

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация по отдельным видам нематериальных активов:

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортиза-

ции и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;

- стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;

- сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;

- фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;

- стоимость переоцененных нематериальных активов, а также фактическая (первоначальная) стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов;

- оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;

- стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения;

- наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;

- наименование, фактическая (первоначальная) стоимость или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания о которой заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

При раскрытии в бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах отдельно раскрывается информация о нематериальных активах, созданных самой организацией.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под нематериальными активами (НМА)?
2. Как определяется срок использования НМА?
3. Объясните понятие «интеллектуальная собственность».
4. Как определяется первоначальная стоимость НМА?
5. Какими способами начисляется амортизация НМА?
6. Перечислите случаи изменения первоначальной стоимости НМА.

7. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

7.1. Определение и состав затрат, включаемых в себестоимость

Себестоимость продукции представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат. В бухгалтерском учете различают полную себестоимость проданной продукции, производственную себестоимость и др.

Себестоимость проданной продукции формируется из затрат на ее производство и продажу.

Производственная себестоимость — это затраты на производство продукции. При исчислении полной производственной себестоимости в ее состав включают общехозяйственные расходы.

При определении себестоимости продукции следует обратить особое внимание, что она включает в себя только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей продукции. Как правило, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции, с другой стороны, на себестоимость продукции могут относиться затраты предшествующих отчетных периодов.

Различают понятия «затраты», «расходы» и «издержки».

Затраты — это стоимость ресурсов, использованных на определенные цели.

Согласно ПБУ 10/99 «Расходы организации» *расходами* организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства и т.п.);
- в связи с вкладами в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретением акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Отсюда следует, что не все затраты могут быть отнесены на расходы текущего периода. Например, затраты на приобретение основного средства не признаются расходами, к расходам относятся амортизационные отчисления по используемым в производстве или управлении основным средствам.

В бухгалтерском учете согласно ПБУ10/99 различают расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (операционные, внереализационные и чрезвычайные).

Расходы по обычным видам деятельности связаны с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и продажей товаров; они включаются в полную себестоимость продукции и учитываются на бухгалтерских счетах затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производ-

ство», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и расходов на продажу (счет 44).

Прочие расходы отражаются на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Состав расходов, признаваемых в налогообложении, регламентируется НК РФ и несколько отличается от состава расходов, признаваемых в бухгалтерском учете.

Понятие *«издержки»* используется в основном в экономической теории в качестве понятия «затраты на производство и продажу». В бухгалтерском учете термин «издержки производства и обращения» применяется в основном организациями торговли и общественного питания как синоним термина «затраты на производство и продажу продукции».

Для правильной организации учета затрат на производство и продажу продукции, исчисления различных показателей себестоимости и управления затратами их необходимо классифицировать по признакам и направлениям.

7.2. Классификация и признание расходов организации для целей бухгалтерского учета и отчетности

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, **расходами по обычным видам деятельности** считаются расходы, осуществление которых связано с этой деятельностью. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организации, то такие расходы относятся к операционным расходам.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной

форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (командировочные, почтовые и др.).

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Для формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном году, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды, с учетом корректировок, зависящих от особенностей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также продажи (перепродажи) товаров.

При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности; расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и

иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;

- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;

- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взъскания;

- курсовые разницы;

- сумма уценки активов;

- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью; расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;

- расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.). К таким расходам относят стоимость утраченных товарно-материальных ценностей, заработную плату работникам, занятым ликвидацией последствий стихийных бедствий, сумму единого социального налога с данной заработной платы, стоимость материалов, израсходованных при ликвидации стихийных бедствий, и др.

Признание расходов в бухгалтерском учете возможно при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;
- сумма расхода может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации. Такая уверенность имеется в случае, когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, прочие или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежная, натуральная и иная).

Расходы признаются в том отчетном периоде, в котором они имели место, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления в соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Если организацией принят порядок признания выручки от продажи продукции и товаров не по мере передачи прав владения, пользования и распоряжения на поставленную продукцию, отпущенный товар, выполненную работу, оказанную услугу, а после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями согласно принципу соответствия доходов и расходов;

- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;

- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

7.3. Классификация затрат для исчисления себестоимости, контроля и регулирования

С целью управления затратами и производством продукции используются различные виды классификации.

1. По отношению к себестоимости различают затраты:

включаемые в себестоимость — стоимость незавершенного производства на начало периода и затраты отчетного периода, непосредственно относящиеся на выпущенную продукцию;

не включаемые в себестоимость — стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода и затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной в данном периоде продукции.

2. По способу включения в себестоимость продукции:

прямые — затраты, которые на основе первичного документа можно отнести на себестоимость определенного вида продукции (сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих и др.);

косвенные — затраты, которые не могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельного вида продукции и включаются после определения их суммы по окончании месяца

путем распределения (освещение, отопление, заработная плата управленческого персонала). К косвенным расходам относятся общепроизводственные, общехозяйственные расходы и часть расходов на продажу.

3. По экономической роли в процессе производства:

основные — затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства (затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, зарплата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и др.);

накладные расходы — состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов, это расходы, связанные с обслуживанием производства и управлением.

4. По экономическому содержанию расходы группируются по элементам затрат и статьям калькуляции.

Группировка по экономически однородным элементам затрат:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты (налоги, проценты за кредит, командировочные, представительские и др.).

При учете затрат по элементам не выделяют расходы на готовую продукцию и незавершенное производство.

Налоговый кодекс РФ предусматривает выделение не пяти, а четырех элементов расходов:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- амортизация основных фондов;
- прочие расходы.

Статьи калькуляции — это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

Группировка по статьям калькуляции:

- сырье, основные материалы, полуфабрикаты, комплектующие;

- вспомогательные материалы;
- топливо и энергия на технологические цели;
- зарплата производственных рабочих;
- расходы на социальное обеспечение производственных рабочих;
- расходы на содержание машин и оборудования;
- расходы на подготовку и освоение нового производства;
- общецеховые расходы (заработная плата цехового персонала, амортизация, ремонт, отопление и др.);
- общепроизводственные расходы;
- потери от брака;
- расходы на продажу.

Сумма всех затрат есть *полная себестоимость*. Полная себестоимость за вычетом расходов на продажу есть *производственная себестоимость* продукции. Расходы, формирующие производственную себестоимость, называются *производственными расходами*. Расходы на продажу называют *внепроизводственными расходами*.

5. По составу расходов различают:

одноэлементные затраты — состоят из одного элемента;

комплексные — состоят из нескольких элементов, например общепроизводственные и общехозяйственные затраты включают заработную плату персонала, амортизацию зданий и другие одноэлементные расходы.

6. По периодичности возникновения:

текущие — сырье, материалы;

единовременные — расходы на освоение нового производства.

7. По эффективности:

производительные — затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства;

непроизводительные — расходы как следствие недостатков технологии и организации производства, например брак продукции.

Производительные затраты планируются, поэтому они называются *планируемыми*, непроизводительные затраты, как правило, не планируются, поэтому их считают *непланируемыми*.

8. По возможности нормирования:

нормируемые — затраты, которые поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации;

ненормируемые — затраты, по которым нормы не устанавливаются, например потери от простоев.

Налоговый кодекс РФ предусматривает нормирование некоторых видов затрат для целей налогообложения. К *нормируемым расходам для целей налогообложения* относят командировочные и представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плату государственному или частному нотариусу за услуги в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу. Все остальные расходы организаций *для целей налогообложения являются ненормируемыми*.

Нормируемые для целей налогообложения затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм. Для целей учета они принимаются в размере фактически произведенных затрат.

9. По отношению к временному периоду:

затраты предшествующих отчетных периодов — затраты, представленные в незавершенном производстве (по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца;

затраты отчетного периода — расходы, осуществляемые в отчетном периоде. Основная их часть включается в себестоимость продукции;

расходы будущих периодов — затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы, относимые частично на будущие периоды, и др.

10. По отношению к объему производства:

переменные затраты — зависят от объема производства (сырье, материалы, заработная плата производственных рабочих);

условно-переменные (полупеременные) затраты — зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной.

Часть условно-переменных затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородных и международных телефонных разговоров (переменная часть). Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу. Некоторые затраты по отношению к объему производства являются переменными, а некоторые — постоянными:

Постоянные затраты почти не зависят от изменения объема производства, это общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

11. Для целей принятия решений, контроля и регулирования затраты разделяют на явные и альтернативные, безвозвратные, инкрементные и маргинальные, регулируемые и нерегулируемые, контролируемые и неконтролируемые.

Явные затраты организация осуществляет в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг); *альтернативные (вмененные)* затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативных вариантов.

Они означают упущенную выгоду, возникающую при ограниченных ресурсах.

Безвозвратными (затратами истекшего периода) называются затраты, которые возникли в результате ранее принятого решения.

Инкрементные (приростные, или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров.

Маргинальные (предельные) затраты — это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

Регулируемыми называют расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления; нерегулируемые расходы не зависят от решений менеджера (как правило, низших уровней управления).

Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации; *неконтролируемые* затраты не поддаются контролю со стороны работников организации (повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов и др.).

7.4. Система счетов для учета затрат на производство

Сложность процесса производства, разнообразие затрат требуют использования в учете целой группы производственных счетов: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов».

Счет 20 «Основное производство» — активный, обеспечивает учет затрат на производство по элементам и статьям калькуляции. Все затраты группируются по видам

изготавливаемой продукции. По дебету счета 20 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы и потери от брака (табл. 36). По кредиту счета 20 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Сальдо на счете 20 на конец периода показывает стоимость незавершенного производства.

Таблица 36

Основные корреспонденции по учету
основного производства

Проводка		Операция
Дт	Кт	
20	10	Стоимость отпущенных материалов, сырья списывается на изготовление продукции
20	70, 69	Начисление заработной платы работникам основного производства
20	97	Расходы на освоение новой продукции и производств, подлежащие списанию на изготовленную продукцию в текущем периоде
20	25, 26	Общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются на себестоимость производимой продукции
20	28	Потери от брака продукции списываются на себестоимость продукции
10	20	Стоимость сэкономленных материалов, возврат отходов
28	20	Фактическая себестоимость окончательного брака продукции
40, 43	20	Фактическая себестоимость сданной на склад готовой продукции

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации:

- обеспечение различными видами энергии;
- транспортное обслуживание;
- ремонт основных средств;
- изготовление инструментов, штампов, запасных частей;
- возведение временных сооружений;
- добыча камня, гравия, песка и других нерудных материалов;
- лесозаготовки, лесопиление;
- засолка, сушка и консервирование сельскохозяйственной продукции и т.п.

По дебету счета 23 отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы и потери от брака. По кредиту счета 23 отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Сальдо на счете 23 на конец периода показывает стоимость незавершенного производства (табл. 37).

Таблица 37

Основные бухгалтерские корреспонденции
при учете вспомогательного производства

Проводка		Операция
Дт	Кт	
23	10, 12	Стоимость отпущенных материалов, сырья списывается на затраты вспомогательного производства
23	70, 69	Начисление заработной платы работникам вспомогательного производства
23	25, 26	Общепроизводственные и общехозяйственные расходы списываются на вспомогательное производство
23	28	Списываются потери от брака продукции во вспомогательном производстве
10	23	Стоимость сэкономленных материалов, возврат отходов

Проводка		Операция
Дт	Кт	
20	23	Отпуск продукции (работ, услуг) основному производству
28	23	Фактическая себестоимость окончательного брака продукции
29	23	Фактическая себестоимость услуг, оказанных обслуживающим производствам и хозяйствам
96, 97	23	Фактическая себестоимость по капитальному ремонту собственных зданий, оборудования, транспортных средств
40, 90	23	Фактическая себестоимость работ, услуг, оказанных на сторону

Счета **25 «Общепроизводственные расходы»**, **26 «Общехозяйственные расходы»** — активные, на них учитываются расходы по управлению и обслуживанию производства. На дебете счета 25 отражаются затраты цехов, а счет 26 учитывает расходы по управлению предприятием. Эти счета не имеют сальдо на конец месяца, накопленные за месяц расходы списываются с кредита счетов 25, 26 в дебет счетов 20, 23, 29 (табл. 38).

Таблица 38

**Основные бухгалтерские проводки
по учету косвенных расходов**

Проводка		Операция
Дт	Кт	
25, 26	10	Учетная стоимость материалов, отпущенных на содержание зданий, цехов, сооружений
25, 26	70, 69	Начисление заработной платы вспомогательному, административно-управленческому персоналу цеха, предприятия
25, 26	05, 02	Начисление амортизации нематериальных активов, основных средств

Проводка		Операция
Дт	Кт	
25, 26	60	Начислено сторонним организациям за услуги по содержанию зданий, сооружений и др.
25, 26	71	Командировочные, представительские и другие расходы
23, 20	25, 26	Списаны общепроизводственные и общехозяйственные затраты на основное и вспомогательное производство

Счет **28 «Брак в производстве»** — активный, предназначен для учета затрат на исправление брака и средств, затраченных на окончательный (неисправимый) брак (табл. 39).

Таблица 39

**Основные бухгалтерские проводки
по учету затрат на брак**

Проводка		Операция
Дт	Кт	
28	10	Учетная стоимость сырья и материалов, израсходованная на исправление брака
28	70, 69	Расходы на оплату труда по исправлению брака
28	20, 23	Списание фактической себестоимости окончательного брака
10	28	Оприходован лом и отходы от списания окончательного брака
73-2	28	Списаны затраты по браку на виновное лицо
20, 23	28	Списаны потери от брака на выпущенную продукцию

Счет **96 «Резервы предстоящих расходов»** предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения

расходов в затраты на производство и расходы на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены суммы предстоящей оплаты отпусков (включая платежи на социальное страхование и обеспечение) работникам организации; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; на ремонт основных средств; предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.

Резервирование тех или иных сумм отражается по кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство и расходов на продажу.

Фактические расходы, на которые был ранее образован резерв, относятся в дебет счета 96 в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на суммы оплаты труда работникам за время отпуска и ежегодного вознаграждения за выслугу лет), 23 «Вспомогательные производства» (на стоимость ремонта основных средств, произведенного подразделением организации) и др.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется по данным смет, расчетов и т.п. и при необходимости корректируется.

Счет **97 «Расходы будущих периодов»** предназначен для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам (табл. 40). На этом счете могут быть отражены расходы, связанные с горно-подготовительными работами, подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером, освоением новых производств, установок и агрегатов, неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др.

Таблица 40

**Основные бухгалтерские проводки
по учету расходов будущих периодов**

Проводка		Операция
Дт	Кт	
97	51	Арендная плата, плата за телефон и др. за несколько месяцев вперед
97	10, 70, 69, 60 и др.	Расходы текущего месяца по освоению новых видов продукции
20, 25, 26	97	Списание ранее произведенных расходов на себестоимость продукции того отчетного месяца, к которому они относятся

7.5. Методы распределения косвенных затрат

Методы списания накладных расходов. В течение отчетного периода у предприятия на счете 20 «Основное производство» собираются прямые затраты, связанные с процессом производства и реализации продукции. При этом предприятие должно обеспечить раздельный учет затрат по видам выпускаемой продукции, чтобы по данным бухгалтерского учета можно было определить себестоимость каждой конкретной партии реализованной продукции.

На счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» у предприятия собираются затраты отчетного периода, которые нельзя отнести непосредственно к конкретному виду продукции. При списании с кредита счетов 25, 26 в дебет счета 20 расходы распределяются между отдельными видами продукции в зависимости от принятой в организации системы учета. Способ распределения накладных (общепроизводственных и общехозяйственных) расходов между отдельными видами продукции должен быть установлен в учетной политике предприятия. Распределение накладных расходов может происходить одним из следующих способов:

- пропорционально прямым расходам на оплату труда;
- пропорционально расходу материалов на конкретный вид продукции в денежном выражении;
- пропорционально общей сумме прямых расходов;
- пропорционально общей сумме выручки.

Таким образом, предприятие получает величину фактической себестоимости каждого вида готовой продукции.

Пример. На предприятии, производящем изделия А, Б и В, сумма общепроизводственных расходов за месяц составила 280 условных единиц. Норма общепроизводственных расходов 39 %. В табл. 41 в столбцах 1, 2, 3 приведены исходные данные для решения задачи. Требуется распределить общепроизводственные расходы по изделиям, рассчитать отклонения фактических расходов от нормативных. Базой распределения считать сумму расходов на содержание оборудования и основную заработную плату производственных рабочих.

Заполним столбец 4 табл. 41 и вычислим общую сумму расходов на содержание оборудования и основную заработную плату.

Таблица 41

Пример распределения общепроизводственных расходов по изделиям

Вид изделия	Основная заработная плата	Расходы на содержание оборудования	Итого	Фактические общепроизводственные расходы	Норма общепроизводственных расходов	Отклонение
1	2	3	4	5	6	7
А	100	50	150	60	58,5	1,5
Б	100	100	200	80	78	2
В	200	150	350	140	136,5	3,5
Итого	400	300	700	280	273	

Определим фактическое отношение общепроизводственных расходов к основной зарплате плюс расходы на содержание оборудования:

$$(280/700) \times 100 \% = 40 \%$$

Найдем сумму общепроизводственных затрат, распределяемых на каждое изделие (5-й столбец):

по изделию А — $150 \times 40 \% = 60 \text{ у.е.}$;

по изделию Б — $200 \times 40 \% = 80 \text{ у.е.}$;

по изделию В — $350 \times 40 \% = 140 \text{ у.е.}$

Найдем нормативную сумму общепроизводственных затрат по каждому изделию (6-й столбец):

по изделию А — $150 \times 39 \% = 58,5 \text{ у.е.}$;

по изделию Б — $200 \times 39 \% = 78 \text{ у.е.}$;

по изделию В — $350 \times 39 \% = 136,5 \text{ у.е.}$

Найдем отклонения (7-й столбец) по формуле:

отклонение =

= фактические затраты — нормативные затраты.

Списание накладных расходов при нескольких видах деятельности. При осуществлении нескольких видов деятельности для целей расчета налогооблагаемой прибыли накладные расходы распределяются пропорционально размеру выручки, полученной от каждого вида деятельности, в общей сумме выручки вне зависимости от способа распределения накладных расходов.

Списание накладных расходов при отсутствии реализации. При отсутствии реализации в общем случае возможно списание произведенных предприятием расходов проводкой Дт 97 / Кт 25, 26. Учет расходов на счете 97 возможен в том случае, если их можно классифицировать как расходы по подготовке и организации производства.

Списание расходов будущих периодов. Существуют следующие способы списания расходов на освоение нового производства: пропорционально объему выпущенной продукции, в течение запланированного периода каждый месяц равными частями.

Пример. Накопленные за предыдущие периоды расходы по освоению новых видов продукции на счете 97 «Расходы будущих периодов» составили 100 000 рублей, план выпуска продукции на 2 года — 50 000 штук. В отчетном месяце выпустили 5 000 штук.

Требуется определить сумму списываемых в текущем месяце расходов будущих периодов на себестоимость произведенной продукции.

1. Списание *пропорционально объему выпущенной продукции*. Определим норму списания расходов будущих периодов на единицу продукции:

$$100\ 000 / 50\ 000 = 2 \text{ руб./шт.}$$

Определим сумму списываемых в отчетном месяце расходов:

$$5\ 000 \times 2 = 10\ 000 \text{ руб.}$$

На 10 000 рублей в отчетном месяце будет выполнена операция с корреспонденцией Дт 20/Кт 97.

2. Списание *в течение запланированного периода каждый месяц равными частями*. Сумма расходов будущих периодов будет списываться в течение двух лет каждый месяц равными частями (Дт 20/Кт 97):

$$100\ 000 / 24 = 4\ 166,70 \text{ руб./месяц.}$$

Если же расходы никак нельзя соотнести с консервацией производственных мощностей либо с работами, связанными с будущим производством, то данные затраты следует списать за счет соответствующих источников финансирования: Дт 84 «Нераспределенная прибыль»/ Кт 26 «Общехозяйственные расходы».

7.6. Методы калькулирования себестоимости продукции

Показный метод используется в производствах с механической сборкой деталей, узлов, изделий в целом. Производственные затраты собираются вначале по цехам, затем суммируются по предприятию в целом и рассчитывается себестоимость единицы продукции по сумме затрат цехов. Объектом учета является отдельный производственный заказ на заранее определенное количество продукции.

В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции. Основным документом для выполнения работ является договор между заказчиком и производителем на производство продукции. Позаказный метод применяют в индивидуальных и мелкосерийных производствах.

На каждый заказ устанавливается номер, а в самом заказе указывается, какие изделия нужно изготовить, в каком количестве и в какой срок. Окончание работ по заказу фиксируется в документе (накладной, акте) на сдачу готовых изделий. Себестоимость одного изделия определяют делением суммы затрат по заказу на количество изготовленных изделий.

Попередельный метод учета применяется в тех отраслях промышленности, в которых обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько самостоятельных фаз обработки — переделов. Каждый передел, за исключением последнего, представляет собой законченную фазу обработки сырья, в результате которой предприятие получает не конечный продукт, а полуфабрикат собственного производства. Чаще этот метод применяется в тех отраслях, где характерно разделение технологического процесса на отдельные фазы обработки исходного материала (рис. 14).

Затраты на изготовление продукции при использовании этого метода учитываются по видам однородных изделий, статьям калькуляции и переделам. При этом прямые затраты отражаются по каждому переделу отдельно, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость конечного продукта будет состоять из суммы затрат всех переделов (см. рис. 14).

Задачей **нормативного метода** является своевременное предупреждение нерационального расходования материальных, трудовых и финансовых ресурсов. Составляются сменные планы работ, отпуска материалов, оплаты труда. На их основе ежемесячно составляются нормативные калькуляции по деталям, узлам, изделиям.

Нормативные калькуляции на детали, узлы составляются только по прямым затратам, а на изделие в целом — по всем статьям производственной себестоимости. Контроль применения установленных в производстве норм при изготовлении продукции осуществляется с помощью бухгалтерского учета, благодаря строго установленной документации для оформления затрат по нормам. Особенностью нормативного метода считается возможность текущего и предварительного контроля расходов.

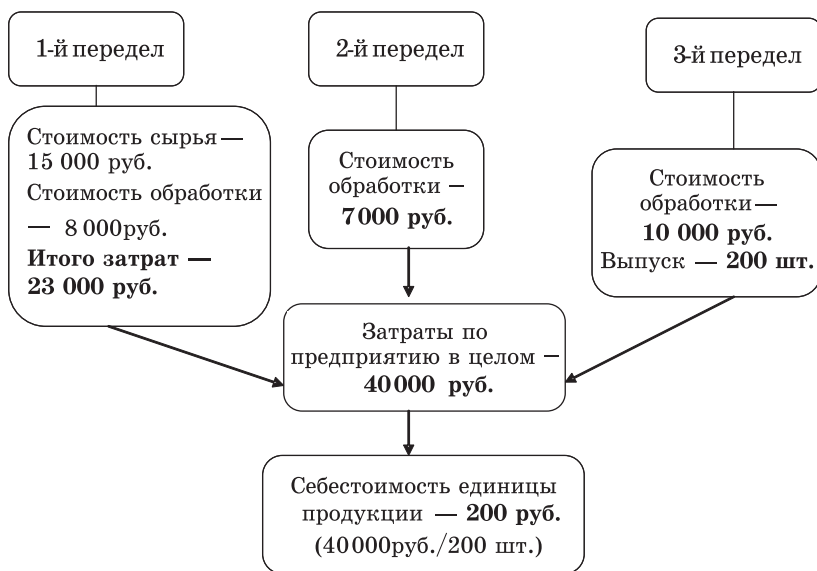


Рис. 14. Попередельный метод учета затрат

Отклонения от норм показывают, как соблюдается технология изготовления продукции, нормы расхода сырья, материалов, затрат труда и т.д. Положительные отклонения означают экономию, отрицательные отклонения — использование сырья, материалов сверх установленных норм. Наличие в документах информации о причинах и виновниках отклонений позволяет бухгалтерии в нужные сроки

составить рапорты для руководителей с целью принятия мер по устранению причин перерасхода.

Расчет фактической себестоимости осуществляется по формуле

$$\Phi_c = H_c \times O_n \times I_n,$$

где H_c — нормативная себестоимость; O_n — отклонения от норм (экономия или перерасход); I_n — изменения норм (в сторону увеличения или уменьшения).

Таким образом, нормативный метод обеспечивает возможность и оперативность предварительного контроля производственных затрат и фактически удовлетворяет всем требованиям управленческого учета.

Простой метод используется в добывающей промышленности при производстве однородной продукции (например, электроэнергии). Все расходы отчетного периода относятся на себестоимость производимой продукции, оказанных услуг.

7.7. 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. Для исчисления размеров незавершенного производства необходим учет движения остатков деталей, узлов и т.п. На всех стадиях обработки следует периодически проверять их наличие и сопоставлять данные учета с данными инвентаризации.

На предприятиях, где имеются постоянно переходящие остатки незавершенного производства, затраты, относящиеся на выпущенную продукцию, необходимо ежемесячно оценивать по формуле

$$НП_{кон} = НП_{нач} + Затраты - ГП,$$

где $НП_{нач}$ — незавершенное производство на начало периода; *Затраты* — фактические затраты на производство продукции за месяц; $ГП$ — стоимость готовой продукции.

Незавершенное производство при массовом и серийном выпуске продукции может отражаться в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. На предприятиях с мелкосерийным выпуском продукции стоимость незавершенного производства определяется затратами на незаконченные заказы.

Контрольные вопросы

1. Назовите экономические элементы затрат.
2. Какие счета используются для учета косвенных затрат?
3. Поясните разницу между расходами, затратами, издержками.
4. Какие виды расходов выделяют для целей бухгалтерского учета?
5. Какие методы калькуляции себестоимости продукции используются в серийном производстве?
6. Как распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы на себестоимость готовой продукции?

8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ

8.1. Оценка готовой продукции

Изделия, прошедшие все стадии технологической обработки, соответствующие установленным стандартам или техническим условиям и сданные на склад, называются готовой продукцией. Сдачу продукции из производства на склад оформляют *накладными*, которые выписываются в двух экземплярах: один передается кладовщику, а другой остается в цехе. В бухгалтерии на основании сдаточных накладных ведутся накопительные ведомости выпуска готовой продукции за отчетный период.

В соответствии с *ПБУ 5/01* готовая продукция и товары являются частью материально-производственных запасов организации. В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость (полная и неполная);
- нормативная себестоимость (полная и неполная);
- договорные цены;
- другие виды цен.

Фактическая производственная себестоимость применяется в основном при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой выпу-

скаемой продукции. Преимуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки в планировании и учете.

Договорные цены применяются преимущественно при стабильности цен на выпускаемую продукцию.

При использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости, договорных и других видов цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (проданную) продукцию и ее остатки на складах.

8.2. Учет выпуска готовой продукции, услуг, работ, товаров

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Для учета передачи готовой продукции из производства в места хранения в качестве первичного документа применяется *накладная на передачу готовой продукции в места хранения*.

Аналитический учет готовой продукции ведется согласно ее номенклатуре. Для сверки данных аналитического учета по счету 20 «Основное производство» с синтетическими счетами рассчитывают себестоимость товарной продукции в Ж-О № 10. По данным ведомости выпуска, сверенным с расчетом себестоимости товарной продукции, производят записи в Ж-О № 10/1 проводкой

*Дт 43 «Готовая продукция»/
Кт 20 «Основное производство».*

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно приходовать по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета

20 «Основное производство». Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары».

Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону не отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с его использованием.

При *первом варианте*, традиционном для учетной практики в России, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий договора на поставку продукции списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонения фактической себестоимости отгруженной продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или способом «красное сторно» в дебет счетов 45 или 90.

При *втором варианте* для обобщения информации о выпущенной продукции, а также выявлении отклонений ее фактической производственной себестоимости от нормативной используется счет 40 «Выпуск продукции».

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 по нормативной или плановой себестоимости.

Счет 40 — активно-пассивный, сальдо не имеет и используется для выявления отклонений фактических затрат от нормативной себестоимости. По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг),

по кредиту — нормативную или плановую себестоимость (табл. 42).

Таблица 42

Основные проводки по счету 40

Проводка		Операция
Дт	Кт	
40	20, 23	Списывается по окончании месяца фактическая себестоимость выпущенной продукции
43, 45, 90	40	Нормативная (плановая) себестоимость выполненных и сданных работ (по мере выпуска)
43, 45, 90	40	Списываются по окончании месяца отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены. Операция выполняется сторно при превышении учетной себестоимости над фактической (экономия)

Организации, производящие продукцию с длительным циклом изготовления или оказывающие строительные, научные, проектные, геологические услуги, могут признавать продажу продукции, работ, услуг по отдельным выполненным этапам, имеющим самостоятельное значение. При этом используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» учитывается стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке, в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Одновременно сумма затрат по законченным и принятым этапам работ списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 90 «Продажи». Суммы поступивших от заказчиков средств в оплату законченных и принятых этапов отражаются по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всей работы в целом оплаченная заказчиком стоимость этапов, учтенная на счете 46 «Выполненные

этапы по незавершенным работам», списывается в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью законченных работ, учтенная на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», погашается за счет ранее полученных от заказчика авансов и сумм в окончательный расчет в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств.

Аналитический учет по счету 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» ведется по видам работ.

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают:

- по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);
- нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);
- неполной (сокращенной) фактической производственной себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;
- неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

Товары являются частью материально-производственных запасов (МПЗ), приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

Порядок оценки товаров определен ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в соответствии с которым товары принимаются на учет по фактической себестоимости.

Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары».

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяют для учета материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или когда стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, на счете 41 «Товары» помимо МПЗ, приобретенных в качестве товаров для продажи, учитывают также покупную тару и тару собственного производства (кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счетах 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

К счету 41 «Товары» могут быть открыты следующие субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»;
- 41-2 «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 «Тара под товаром и порожня» и др.

Организациям розничной торговли разрешается оценивать приобретенные товары по продажным (розничным) ценам с отдельным учетом наценок (скидок) на счете 42 «Торговая наценка».

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях розничной торговли, ведущих учет по продажным ценам. На этом счете учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям розничной торговли на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов. В табл. 43 приведены основные корреспонденции по учету товаров.

Таблица 43

Основные проводки по приобретению
и реализации товаров

Проводка		Операция
Дт	Кт	
Поступление товара от поставщика		
60	50, 51, 62	Уплачено поставщику за товар
41	60	Оприходованы товары: покупная стоимость; торговая наценка
41	42	

Продолжение табл. 43

Проводка		Операция
Дт	Кт	
44 19	60 60	Отражены в учете: транспортные расходы; НДС на транспортные услуги
76-2 94	60 60	Отражена выявленная при приемке недоста- ча или порча товаров: по вине поставщика или транспортной организации; по другим причинам
19 41	60 60	Отражен в учете НДС на поступившие това- ры: в оптовой торговле; в розничной торговле
Учет реализации товара		
50, 51, 62	90	Поступили деньги от покупателя
90	41	Списана продажная стоимость товара
90	44	Списаны расходы на продажу
90 90	68/НДС 68/НДС	Начислен НДС на реализованные товары: в рознице НДС от торговой наценки; в оптовой торговле НДС с выручки
90 42	42 41	Списана торговая наценка в рознице (Сторно); в оптовой торговле
90 (99)	99 (90)	Определен финансовый результат
Учет операций по возврату товара		
41	76	Оприходован возвращенный товар (на про- дажную стоимость)
90	42	Восстановлена торговая надбавка на возвра- щенный товар
90	41	Корректировка товарооборота на стоимость возвращенных товаров, не выдержавших гарантийный срок службы (сторно)
76	50	Выплата покупателю денег за возвращенный товар

Проводка		Операция
Дт	Кт	
76-2 42	41 41	Возврат некачественного товара поставщику: на покупную стоимость; на сумму торговой надбавки
50, 51	76-2	Удовлетворение поставщиком предъявленной ему претензии
99	76-2	Списание неудовлетворенной претензии в связи с отказом арбитражного суда в ее взыскании

Аналитический учет по счету 42 должен обеспечить раздельное отражение сумм скидок (накидок) и разницу в ценах, относящихся к отгруженным товарам и товарам, оставшимся в организации.

8.3. Учет расходов на продажу

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции.

В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки, оплата упаковки изделий сторонними организациями);
- расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию отправления, погрузку в вагоны, суда и т.п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор);

- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям в соответствии с договорами;

- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;

- прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т.п.).

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (скот, птицу, молоко, шерсть, овощи и др.), в составе расходов на продажу могут быть отражены расходы операционные и общезаготовительные, на содержание заготовительных пунктов, на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

В организациях торговли в составе расходов на продажу отражаются расходы (издержки обращения) по перевозке товаров, оплате труда, аренде, содержанию зданий, сооружений, помещений и инвентаря, хранению и подработке товаров, рекламе, представительские расходы, другие аналогичные по назначению расходы.

Для учета расходов на продажу используется активный счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

10 «Материалы» — на стоимость израсходованной тары»;

23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;

счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности этого распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом. списание расходов на продажу оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дт 90 «Продажи»/Кт 44 «Расходы на продажу».

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией.

8.4. Раскрытие информации о готовой и отгруженной продукции, товарах и расходах на продажу в бухгалтерской отчетности

Все юридические лица, осуществляющие производство товаров и услуг для продажи на сторону, их филиалы и представительства обязаны ежемесячно представлять соответствующим органам отчетность по форме № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг», которая включает четыре раздела.

В разделе «Общие экономические показатели» за отчетный месяц, за предыдущий месяц и за соответствующий отчетный месяц прошлого года содержатся сведения:

- о выпуске товаров и услуг (без НДС и акцизов), в том числе по основной деятельности;
- об отгруженных (проданных) товарах, в том числе собственного производства;
- об остатках готовой продукции собственного производства и товаров для перепродажи на конец месяца;
- об объеме платных услуг населению;

- об обороте розничной торговли и общественного питания;
- о вызове товаров в государства-члены Таможенного союза;
- об экспорте и импорте услуг.

В раздел «Отдельные показатели производственной деятельности» включаются сведения за приведенные выше месяцы о потреблении некоторых ресурсов и выполненных работах по договорам строительного подряда и хозяйственным способом.

В разделах «Виды оказанных услуг» и «Производство и отгрузка по видам продукции и услуг» приводится перечень оказанных услуг, произведенной и отгруженной продукции.

Элементами учетной политики по готовой и отгруженной продукции являются:

- выбор способа оценки готовой и отгруженной продукции;
- выбор способа учета выпуска готовой продукции (без использования счета 40 и с его использованием);
- признание момента продажи по работам долгосрочного характера (без использования счета 46 и с его использованием).

Раскрытие информации о товарах в бухгалтерской отчетности. В соответствии с ПБУ 5/01 на конец отчетного периода товары отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки товаров при их выбытии (по себестоимости единицы, средней себестоимости, способу ФИФО, способу ЛИФО). Исключением из этого правила являются товары, учитываемые по продажной стоимости.

Товары, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей (п. 25 ПБУ 5/01).

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- о способах оценки товаров;
- о последствиях изменения способа оценки товаров;
- о стоимости товаров, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных запасов.

Раскрытие информации о расходах на продажу в бухгалтерской отчетности. Сведения о расходах на продажу за отчетный и предыдущие годы содержатся в отчете о прибылях и убытках (ф. № 2).

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания расходов на продажу.

Контрольные вопросы

1. По какой стоимости принимается к учету готовая продукция?
2. Какой счет используется для учета издержек торгового предприятия?
3. Для чего используется счет 40 «Выпуск готовой продукции»?
4. На каком счете учитывается тара в торговых предприятиях?
5. По какой стоимости учитываются товары в торговых организациях?
6. Какая информация о товарах отражается в бухгалтерской отчетности?

9. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ, УСЛУГ

Реализация представляет собой третью стадию кругооборота средств предприятия и ее задачей является продажа изделий или услуг с целью получения средств для возмещения собственных затрат предприятия и получения доли прибыли. Реализованы могут быть также товары, приобретенные специально для этой цели, излишние материальные ценности, бывшие в употреблении основные средства и нематериальные активы.

Задача учета операций по реализации заключается в обеспечении контроля за выполнением договоров по отгрузке готовой продукции и ее оплате заказчиками. Цель отражения хозяйственных операций по реализации на счетах бухгалтерского учета — выявление финансового результата от реализации продукции (работ, услуг). Расчет финансового результата производится ежемесячно на основании документов, подтверждающих реализацию продукции.

Для учета реализации используется бессальдовый счет 90 «Продажи».

Счет 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

Оборот по дебету и кредиту этого счета представляет собой один и тот же объем реализации, только в разных оценках. Оборот по кредиту равен цене реализации, оборот по дебету равен полной себестоимости с НДС, акцизом и аналогичными обязательными платежами. Сопоставляя выручку

от реализации с суммой, отраженной по дебету счета 90, выявляют результат от реализации (если оборот по дебету больше оборота по кредиту — убыток, иначе — прибыль).

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль / убыток от продаж».

На субсчете 90-1 учитываются поступления активов, признаваемые выручкой. На субсчете 90-2 учитывается себестоимость продаж, по которым на субсчете 90-1 признана выручка. На субсчете 90-3 учитываются суммы налога на добавленную стоимость, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика). На субсчете 90-4 учитываются суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Организации-плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 «Продажи» субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, 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 субсчет 90-9.

Аналитический учет по счету 90 ведется по каждому виду проданных товаров, продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг и др. Кроме того, аналитический учет по этому счету может вестись по регионам продаж и другим направлениям, необходимым для управления организацией.

Операции на счете 90 отражаются по моменту перехода права собственности на продукцию (работы, услуги) от организации к покупателю (заказчику). Если применяется *метод подсчета реализации по отгрузке*, то независимо от поступления оплаты от заказчика вся отгружаемая продукция по мере отгрузки по себестоимости списывается проводкой Дт90/Кт43(41), одновременно при выписке счета покупателю выполняется проводка Дт62/Кт90 (табл. 44).

Таблица 44

Примеры корреспонденций по счету 90 «Продажи»

Проводка		Операция
Дт	Кт	
90	10, 20, 23, 41, 43	Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции, товаров, ТМЦ, выполненных работ, оказанных услуг
90	44	Списаны расходы на продажу
90	26	Списаны общехозяйственные расходы (по учетной политике)
90	68	Начислен НДС, акциз при налогообложении по отгрузке
90	76	Начислен НДС при налогообложении по оплате
62	90	Предъявлен к оплате счет за отгруженную продукцию, товар, ТМЦ, выполненные работы
90 (99)	99 (90)	Вычисляется прибыль или убыток от реализации

Если применяется *метод подсчета реализации по оплате*, то при фактической отгрузке готовой продукции

(товара) производится ее списание со счета 43 (41) «Готовая продукция» («Товары») проводкой Дт45/Кт43 (41) (рис. 15). Счет 45 «Товары отгруженные» — активный. Отгруженная продукция учитывается на счете 45 по фактической или нормативной (плановой) себестоимости в зависимости от установленного учетной политикой варианта учета.

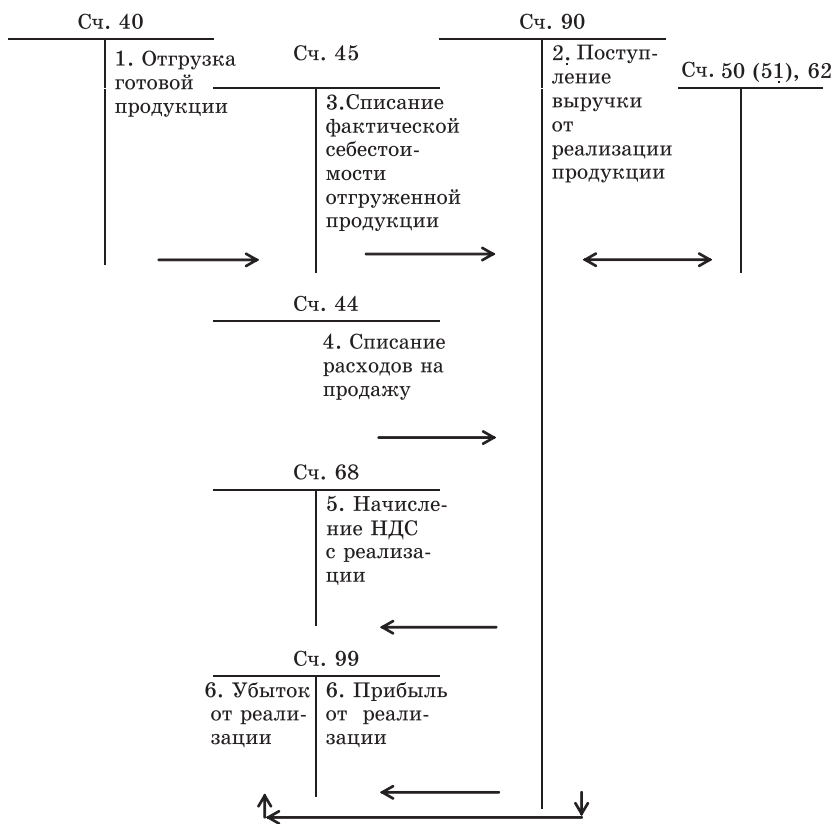


Рис. 15. Диаграмма, демонстрирующая использование счета 45

На счете 45 продукция числится до момента перехода прав собственности на нее к покупателю. С наступлением

этого момента продукция считается реализованной и списывается с кредита счета 45 в дебет счета 90.

Пример. Торговая организация реализовала товары на сумму 11 8000 рублей, НДС в стоимости реализованных товаров составляет 18 %. Учетная цена товаров 60 000 рублей. Расходы на продажу продукции составили 10 000 рублей.

Определим операции по продаже и их корреспонденции.

1. Списаны товары по учетной цене 60 000 рублей

Дт 90/2 «Себестоимость продаж»/Кт 41 «Товары».

2. Оприходована выручка от продажи товаров 118 000 рублей

Дт 62 «Расчеты с покупателями» / Кт 90/1 «Выручка».

3. Списаны расходы на продажу 10 000 рублей

Дт 90/2 «Себестоимость продаж»/Кт 41 «Товары».

4. Начислен НДС к оплате в бюджет с выручки 18 000 рублей

Дт 90/3 «Налог на добавленную стоимость»/Кт 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС».

5. Списана прибыль от реализации 30 000 рублей

Дт 90/9 «Прибыль, убыток от продажи»/Кт 99 «Прибыли и убытки».

Контрольные вопросы

1. Какой счет используется для учета реализации?
2. На какой стороне имеет сальдо счет 90 «Продажи»?
3. Какие субсчета открываются к счету 90 «Продажи»?
4. На какой счет переносится финансовый результат от продажи за отчетный месяц?
5. Ведется ли аналитический учет на счете 90 «Продажи»?
6. В каких случаях используется счет 45 «Товары отгруженные»?

10. УЧЕТ ДОХОДОВ

10.1. Признание и классификация доходов

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходом организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников.

Не признаются доходами поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

В зависимости от характера доходов, условий их получения и направлений деятельности организации доходы делятся:

- на доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

На рис. 16 представлен состав доходов в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации». Здесь доходы, отмеченные «*», присутствуют, если предметом деятельности организации является сдача активов в аренду, участие в уставных капиталах других организаций; позиции, отмеченные «**», — если сдача активов в аренду, участие в уставных капиталах других организаций не является предметом деятельности организации.

Д О Х О Д Ы

От обычных видов деятельности		Прочие	
Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг	Доходы от участия в уставных капиталах других организаций **	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора	Стоимость ценностей, оставшихся от списания в результате чрезвычайных ситуаций
Арендная плата*	Арендная плата **	Прибыль прошлых лет	
Лицензионные платежи *	Лицензионные платежи **	Безвозмездное получение активов	Страховое возмещение
Доходы от участия в уставных капиталах других организаций *	Доходы от совместной деятельности Доходы от продажи имущества Проценты по заемным средствам и средствам на р/счете	Дооценка активов (кроме внеоборотных) Кредиторская задолженность с истекшим сроком исковой давности	
		Курсовые положительные разницы	

Рис. 16. Классификация доходов для целей бухгалтерского учета

Выручка от обычных видов деятельности (В) определяется исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности:

$$B = ДЗ \text{ и (или) } B = Д + ДЗ,$$

где *ДЗ* — дебиторская задолженность; *Д* — поступления денежных средств и иного имущества.

Размер выручки определяется:

- по цене продукции (товара, работы, услуги), установленной в договоре;
- по цене продукции (товара, работы, услуги), по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товара, работы, услуги) при отсутствии цены в договоре и невозможности ее установления по условиям договора.

В случае отсрочки платежа выручка принимается к учету в полной сумме дебиторской задолженности ($B = ДЗ$).

По договорам мены (бартер) выручка принимается к учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией.

Если по договору предоставляются скидки, то выручка отражается с учетом всех предоставленных организацией скидок.

Если оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте, то выручка определяется с учетом суммовой разницы.

Выручка от обычных видов деятельности признается в учете при наличии следующих условий:

- организация имеет право на получение этой выручки;
- сумма выручки может быть определена;
- имеется уверенность в увеличении экономических выгод организации в результате конкретной операции (при получении оплаты либо отсутствии неопределенности в ее получении);
- право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

- расходы в связи с этим доходом могут быть определены.

Если не исполнено хотя бы одно из названных условий, в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность, а не выручка.

Прочие поступления принимаются к бухгалтерскому учету аналогично выручке от обычных видов деятельности.

10.2. Учет прочих доходов и расходов

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

По кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят отражение:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, а также проценты и иные доходы по ценным бумагам, — в корреспонденции со счетами учета расчетов;

- прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества, — в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»);

- поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, продукции, товаров, —

в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- поступления от операций с тарой — в корреспонденции со счетами учета тары и расчетов;

- проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование кредитной организацией денежных средств, находящихся на счете организации в этой кредитной организации, — в корреспонденции со счетами учета финансовых вложений или денежных средств;

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению, — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;

- поступления, связанные с безвозмездным получением активов, — в корреспонденции со счетом учета доходов будущих периодов;

- поступления в возмещение причиненных организации убытков — в корреспонденции со счетами учета расчетов;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, — в корреспонденции со счетами учета расчетов;

- суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, — в корреспонденции со счетами учета кредиторской задолженности;

- курсовые разницы — в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

- прочие доходы.

По дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» в течение отчетного периода находят отражение:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, — в корреспонденции со счетами учета затрат;

- остаточная стоимость активов, по которым начисляется амортизация, фактическая себестоимость других активов, списываемых организацией, — в корреспонденции со счетами учета соответствующих активов;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств в российской валюте, товаров, продукции, — в корреспонденции со счетами учета затрат;
- расходы по операциям с тарой — в корреспонденции со счетами учета затрат;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов), — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, — в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате, — в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств;
- расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации, — в корреспонденции со счетами учета затрат;
- возмещение причиненных организацией убытков — в корреспонденции со счетами учета расчетов;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, — в корреспонденции со счетами учета расчетов, начислений амортизации и др.;
- отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги, под снижение стоимости материальных ценностей, по сомнительным долгам — в корреспонденции со счетами учета этих резервов;
- суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания, — в корреспонденции со счетами учета дебиторской задолженности;

- курсовые разницы — в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др.;

- расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, — в корреспонденции со счетами учета расчетов и др.;

- прочие расходы.

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемые прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года.

Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 (кроме субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»), закрываются внутренними записями.

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же

финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

10.3. Учет доходов будущих периодов

Для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а также о предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разницах между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи, предназначен счет 98 «Доходы будущих периодов».

К счету 98 могут быть открыты субсчета:

98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98-2 «Безвозмездные поступления»;

98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» и др.

На субсчете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитывается движение доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам: арендная или квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.

По кредиту счета 98 в корреспонденции со счетами учета денежных средств или расчетов с дебиторами и кредиторами отражаются суммы доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а по дебету — суммы доходов, перечисленные на соответствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся.

Аналитический учет по субсчету 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» ведется по каждому виду доходов.

На субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления» учитывается стоимость активов, полученных организацией безвозмездно.

По кредиту счета 98 в корреспонденции со счетами 08 «Вложения во внеоборотные активы» и другими отражается рыночная стоимость активов, полученных безвозмездно, а в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование» — сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацией на финансирование расходов. Суммы, учтенные на счете 98, списываются с этого счета в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»: по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации; по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Аналитический учет по субсчету 98-2 «Безвозмездные поступления» ведется по каждому безвозмездному поступлению ценностей.

На субсчете 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» учитывается движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. По кредиту счета 98 в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» отражаются суммы недостач ценностей, выявленных за прошлые отчетные периоды (до отчетного года).

Одновременно на эти суммы кредитуется счет 94 в корреспонденции со счетом 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»).

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуется счет 73 в корреспонденции со счетами учета денежных средств при одновременном отражении поступивших сумм по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (прибыли прошлых лет, выявленные в отчетном году) и дебету счета 98 «Доходы будущих периодов».

10.4. Учет финансовых результатов

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен счет 99 «Прибыли и убытки» (табл. 45).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Таблица 45

Примеры корреспонденций по счету 99 «Прибыли и убытки»

Проводка		Операция
Дт	Кт	
90 (99)	99 (90)	Списана прибыль (убыток) от основных видов деятельности
91 (99)	99 (91)	Списано сальдо прочих доходов и расходов
99	10, 01, 70, 69	Списаны расходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами
50, 51	99	Получено страховое возмещение по свершению страхового события
99	68	Начислены авансовые платежи налога на прибыль, перерасчет налога на прибыль в конце отчетного периода, налоговые санкции

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности — в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;

- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц — в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;

- начисленные платежи налога на прибыль и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций — в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Контрольные вопросы

1. Поясните использование счетов 90, 91, 99, 84.
2. Назовите доходы от обычных видов деятельности.
3. Какие доходы являются прочими?
4. Почему безвозмездные поступления учитываются как доходы будущих периодов?
5. Приведите примеры чрезвычайных доходов.
6. Дайте определение выручки.

11. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

11.1. Учет уставного капитала

Уставный капитал — это выраженный в денежной форме суммарный итог взносов участников в имущество организуемых предприятий.

Его размер зафиксирован в уставе и обозначается в учредительном договоре.

Уставный капитал предприятия, которое выкупается его коллективом, рассчитывается как сумма имущества по остаточной стоимости, денежных средств, дебиторской задолженности за минусом кредиторской задолженности.

Государственные и муниципальные предприятия вместо уставного капитала учитывают уставный фонд, сформированный в утвержденном порядке.

Уставный капитал негосударственных коммерческих структур формируется за счет средств (денежных, материальных и др.), внесенных акционерами, и поэтому представляет собой коллективную собственность нескольких физических или юридических лиц — учредителей.

Акционерные общества (АО) формируют уставный капитал путем первичной эмиссии акций, т.е. продажи акций их первым владельцам (инвесторам). Первичная эмиссия осуществляется в следующих случаях:

- при учреждении АО и размещении акций среди его учредителей (первый выпуск после государственной регистрации);
- при увеличении размеров первоначального капитала АО путем выпуска дополнительных акций (второй и последующие выпуски после государственной регистрации).

Уставом общества должны быть определены количество и номинальная стоимость акций, приобретенных акционерами, и могут быть определены количество и номинальная стоимость акций, которые общество вправе размещать дополнительно к размещенным (объявленным) акциям.

Уставный капитал может быть увеличен путем повышения номинальной стоимости или размещения дополнительных акций. Дополнительные акции могут быть размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, утвержденного уставом общества.

Уставный капитал акционерного общества может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем выкупа части акций обществом.

Общества с ограниченной ответственностью формируют уставный капитал из номинальной стоимости долей его участников. Размер долей определяется в процентах или в виде дроби и должен соответствовать соотношению номинальной стоимости доли участника. Увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью может осуществляться за счет дополнительных вкладов участников или третьих лиц, принимаемых в общество, если это не запрещено его уставом.

Учет уставного капитала и его изменений ведется на счете 80 «Уставный капитал» (табл. 46). Аналитический учет по счету 80 ведется по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций. Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации. После государственной регистрации организации ее уставный капитал в сумме вкладов учредителей (участников), предусмотренных учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей

проводится по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и других ценностей.

Таблица 46

Основные проводки при учете уставного капитала

Проводка		Операция
Дт	Кт	
75-1	80	Увеличен уставный капитал при регистрации, перерегистрации
80	75-1	Уменьшен уставный капитал после перерегистрации или при ликвидации организации
80	81	Аннулированы акции по номинальной стоимости

Счет 75 «Расчеты с учредителями» предназначен для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями организации (табл. 47). К счету 75 могут быть открыты субсчета:

- 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»,
- 75-2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

Таблица 47

Основные проводки при расчете с учредителями

Проводка		Операция
Дт	Кт	
75-1	80	Принята задолженность акционеров (участников) при регистрации, перерегистрации уставного капитала
80	75-1	Уменьшен уставный капитал после перерегистрации или при ликвидации организации
01, 04, 10, 50, 51, ...	75-1	Внесение вклада в уставный капитал основными средствами, нематериальными активами, товарно-материальными запасами, денежными средствами
84	75-2	Начисление дивидендов
75-2	68	Начислен налог с доходов физических лиц

Проводка		Операция
Дт	Кт	
75-2	75-1	Направлены суммы на погашение задолженности по вкладам в уставный капитал
75-2	73	Списание материального ущерба, займа, кредита
75-2	70	Начисление доходов учредителям-работникам организации
75-2	50, 51, 10, 41	Выплата дивидендов

При регистрации организаций различных правовых форм производится запись по дебету субсчета 75-1 и кредиту счета 80 на всю величину уставного капитала, объявленного в учредительных документах. При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных, материальных и иных средств производится запись по кредиту счета 75-1 и дебету соответствующих счетов. Дебетовое сальдо счета 75-1 означает сумму задолженности учредителей перед организацией или размер нереализованных акций. В том случае, когда акции организации, созданной в форме акционерного общества, реализуются по цене, выше номинальной, вырученная сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью относится в кредит счета 83 «Добавочный капитал».

На субсчете 75-2 учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов. Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль» и кредиту субсчета 75-2. При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число ее учредителей (участников), учитывается на счете 70 «Расчеты по оплате труда».

Операции по выкупу акционерным обществом акций у своих акционеров в бухгалтерском учете отражаются на счете 81 «Собственные акции». Выкупленные у акционеров

акции должны быть в течение года проданы или погашены.

При выкупе акций на сумму фактических затрат делается запись по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств. Аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций записывается по кредиту счета 81 и дебету счета 80 «Уставный капитал» после выполнения этим обществом всех предусмотренных процедур. Возникающая при этом на счете 81 разница между фактическими затратами на выкуп акций и их номинальной стоимостью относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

11.2. Учет резервного и добавочного капитала

Резервный капитал общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций. Для иных целей он использоваться не может.

Резервный капитал организации создают, если это предусмотрено их уставом. Резервный капитал образуется за счет прибыли организации, остающейся в ее распоряжении после уплаты налога на прибыль. Акционерные общества создают резервный капитал в размере не менее 15 % уставного капитала. Резервный капитал акционерных обществ формируется путем обязательных ежегодных отчислений, размер которых предусматривается уставом общества, но не менее 5 % чистой прибыли до достижения размера, утвержденного уставом.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала предназначен счет 82 «Резервный капитал» (табл. 48).

Добавочный капитал является одним из внутренних источников финансирования, образуется за счет прироста стоимости необоротных средств, выявленных по результатам переоценки, эмиссионного дохода (в случае реализации акций по цене выше их номинальной стоимости).

Таблица 48

Основные проводки при учете резервного капитала

Проводка		Операция
Дт	Кт	
84	82	Увеличен резервный капитал за счет чистой прибыли
82	84	Использован резервный капитал для покрытия убытков
82	66, 67	Использован резервный капитал для погашения долгов организации при ликвидации

Учет добавочного капитала ведется на синтетическом счете 83 «Добавочный капитал» (табл. 49). Счет пассивный, сальдо кредитовое, показывает сумму добавочного капитала.

Кредитовый оборот означает образование и дополнение добавочного капитала (все активные счета).

Таблица 49

Основные корреспонденции при учете добавочного капитала

Проводка		Операция
Дт	Кт	
01	83	Увеличена по результатам переоценки балансовая стоимость основных средств производственного назначения
83	02	Увеличен по результатам переоценки износ основных средств производственного назначения
75	83	Разница между продажной и номинальной стоимостью акций, полученная при их реализации по цене, превышающей номинальную стоимость, в процессе формирования уставного капитала
83	75, 80	Направление средств на увеличение уставного капитала
83	01	Погашение сумм снижения стоимости основных средств по результатам переоценки

Дебетовый оборот возникает в исключительных случаях, предусмотренных нормативными документами. Дебетовые записи по счету 83 могут иметь место при условии:

- погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам переоценки, в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;
- направления средств на увеличение уставного капитала;
- распределения сумм между учредителями организации.

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

11.3. Учет нераспределенной прибыли

Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) ведется на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 в корреспонденции со счетом 99 «Прибыли и убытки». Сумма чистого убытка списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 в корреспонденции со счетом 99.

Направление части прибыли отчетного года на выплату доходов учредителям (участникам) организации по итогам утверждения годовой бухгалтерской отчетности отражается по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счетов 75 «Расчеты с учредителями» и 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Аналогичная запись делается при выплате промежуточных доходов.

Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами:

80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации; 82 «Резервный капитал» — при направлении на погашение убытка средств резервного капитала; 75 «Расчеты с учредителями» — при погашении убытка простого товарищества за счет целевых взносов его участников и др.

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

11.4. Целевые финансовые поступления

Целевые финансовые поступления представляют собой средства для финансирования мероприятий целевого назначения: содержание детских учреждений, подготовка кадров и т.п.

Это средства, поступившие от других предприятий, субсидии правительства, денежные взносы родителей на содержание детей. Расходование целевых средств возможно только согласно утвержденной смете.

Счет 86 «Целевое финансирование» предназначен для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др.

Средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий, отражаются по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

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

В соответствии с ПБУ 13/2000 государственной помощью признается увеличение экономической выгоды организации в результате поступления от государства денежных средств или иного имущества.

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

Поступающие бюджетные средства разделяют на две категории:

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

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

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

При первом варианте поступившие денежные средства оформляются проводкой Дт51(55)/Кт86.

При втором варианте их отражают как возникновение задолженности по целевым бюджетным средствам и оформляют проводкой Дт76/Кт86.

Фактическое поступление бюджетных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 55 и др.), счетов учета имущества (08, 10 и др.) с кредита счета 76.

Аналитический учет по счету 86 «Целевое финансирование» ведется по назначению целевых средств и в разрезе источников их поступления.

Использование целевого финансирования отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами: 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» — при направлении средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации; 83 «Добавочный капитал» — при использовании средств целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств; 98 «Доходы будущих периодов» — при направлении коммерческой организацией бюджетных средств на финансирование расходов и т.п. (табл. 50).

Таблица 50

Основные проводки при учете средств
целевого финансирования

Проводка		Операция
Дт	Кт	
50, 51, 52	86	Поступили средства целевого назначения
76	86	Начислена задолженность родителей за содержание детей в детских учреждениях
86	83	Использование средств целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств
86	98	Направлены бюджетные средства на финансирование расходов

11.5. Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности

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

Сведения о прибыли (убытках) от продаж, прибыли (убытках) до налогообложения, прибыли (убытках) от обычной деятельности, чистой или нераспределенной прибыли

(убытках) отчетного года содержатся в отчете о прибылях и убытках (ф. № 2).

Детальные данные о капитале раскрываются в отчете об изменении капитала (ф. № 3). В разделе «Капитал» содержатся сведения об остатках на начало и конец отчетного года, о поступлениях и использовании уставного, добавочного и резервного капитала, нераспределенной прибыли прошлых лет и целевых финансовых поступлениях.

В разделе «Изменения капитала» указывается величина капитала на начало отчетного и предыдущего года, общая сумма увеличения капитала и источник увеличения (за счет дополнительного выпуска акций, переоценки активов, прироста стоимости имущества, реорганизации, прочих доходов), общая величина уменьшения капитала и причины уменьшения (за счет уменьшения номинала акций, их количества, реорганизации, прочих расходов).

В разделе «Справка» приводятся данные о чистых активах организации на начало и конец года.

Контрольные вопросы

1. На какие цели расходуется добавочный капитал?
2. Из каких источников пополняется уставный капитал?
3. Что представляет собой целевое финансирование?
4. В каких документах бухгалтерской отчетности отражается информация о капитале и резервах?
5. Какой корреспонденцией списывается убыток отчетного года?
6. Как должен быть организован аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль»?

12. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ

12.1. Понятие кредита и займа

Кредит — это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежном или другом материальном виде от одних организаций или лиц другим на условии последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процента.

Банковский кредит — выданные банком организации или лицу денежные средства на определенный срок и определенные цели на возвратной основе и под установленный процент.

Кредитование оформляется кредитным договором, заключаемым между банком и предприятием, в котором указывается: цель кредитования, срок выдачи кредита, срок его возврата, процентные ставки за кредит и другие условия. Одновременно в банк предоставляется технико-экономическое обоснование кредита, балансы (годовой и на последнюю отчетную дату).

При поступлении заявки на получение кредита банк оценивает дееспособность, правоспособность и способность своевременно выплатить кредит и проценты по нему. Для определения уровня кредитоспособности и платежеспособности организации банк рассчитывает и анализирует ряд показателей, таких как ликвидность, покрытие, обеспеченность собственными средствами.

Коэффициент ликвидности баланса (Кл) рассчитывается по формуле

$$Кл = ВЛ / ЗС,$$

где $ВЛ$ — сумма высоколиквидных активов организации (денежных средств, ценных бумаг, дебиторской задолженности); $ЗС$ — общая сумма краткосрочной кредиторской задолженности.

Коэффициент покрытия баланса (Кп):

$$Кп = Л / ЗС,$$

где $Л$ — сумма текущих активов организации.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами (Кс):

$$Кс = С / ОС,$$

где $С$ — сумма собственных средств организации; $ОС$ — общая сумма средств.

Уровень кредитоспособности и платежеспособности организации зависит от значений рассчитываемых показателей (табл. 51).

Таблица 51

Уровень кредитоспособности организации

Значение коэффициента организации			Уровень кредитоспособности
Кл	Кп	Кс	
Более 1,5	Более 3	Более 60 %	Кредитоспособна
1–1,5	2–3	30–60 %	Ограниченно кредитоспособна
Менее 1	Менее 2	Менее 30 %	Некредитоспособна

Очень большое значение придается вопросам обеспечения кредита. Основными видами кредитного обеспечения являются поручительство, гарантия, залог ценных бумаг, товаров, имущества.

Поручительство — договор с односторонними обязательствами, посредством которого поручитель берет обязательство перед кредитором оплатить при необходимости задолженность заемщика.

Гарантия — обязательство гаранта выплатить за гарантируемого определенную сумму при наступлении гарантий-

ного случая. Она отличается от поручительства тем, что не является актом, дополняющим основной договор.

Залоговое право — вещественная претензия на чужое движимое и недвижимое имущество или имущественные права или претензия на право получения компенсации от реализации заложенного имущества, если должник не может погасить свои обязательства.

Проценты по кредитам начисляются в размере и сроки, предусмотренные договором, но не реже одного раза в квартал. Начисление и взыскание процентов авансом в момент выдачи кредита не допускается. Затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков, в том числе используемым лизингодателем для осуществления операций по лизингу (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и внеоборотных активов), относятся на издержки производства и обращения. Расходы по уплате процентов по просроченным кредитам осуществляются за счет чистой прибыли.

Коммерческий кредит предоставляется организации поставщиками товаров, работ, услуг в форме вексельного кредита или открытого счета; покупателям товаров организации — в форме аванса или рассрочки оплаты. Проценты по коммерческому кредиту включаются в себестоимость приобретенных товарно-материальных ценностей, принятых работ, услуг.

По договору **займа** одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества. Договор займа между организациями заключается в письменной форме независимо от суммы.

Заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму в размерах и порядке, определенных договором, если иное не предусмотрено законом или договором займа. При отсутствии в договоре условия о выплате установленных процентов их размер определяется существующей ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования)

на день уплаты заемщиком суммы долга. При отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно. Договор займа предполагается беспроцентным, если в нем прямо не предусмотрено иное, в случае передачи в заем не денег, а вещей.

12.2. Бухгалтерский учет кредитов и займов

Бухгалтерский учет кредитов и займов ведется согласно *ПБУ 15/08 «Учет расходов по кредитам и займам»*.

Основная сумма обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как кредиторская задолженность в соответствии с условиями договора займа (кредитного договора) в сумме, указанной в нем.

Расходы, связанные с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (далее расходы по займам), отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту). Таковыми расходами являются:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору);
- дополнительные расходы, к которым относятся уплачиваемые суммы за информационные и консультационные услуги, за экспертизу договора займа (кредитного договора), иные расходы, непосредственно связанные с получением займа (кредита).

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся, и признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Под **инвестиционным активом** понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершенного производства и незавершенного строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету заемщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств, нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Проценты, причитающиеся к оплате, включаются в стоимость инвестиционного актива или в состав прочих расходов равномерно, как правило, независимо от условий предоставления займа (кредита). Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

Проценты, причитающиеся к оплате, включаются в стоимость инвестиционного актива при наличии следующих условий:

а) расходы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива подлежат признанию в бухгалтерском учете;

б) расходы по займам, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, подлежат признанию в бухгалтерском учете;

в) начаты работы по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате, связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива, уменьшаются на величину дохода от временного использования средств полученных займов (кредитов) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений.

В случае приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива на длительный период (более трех месяцев) проценты прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем приостановления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива. В указанный период проценты включаются в состав прочих расходов организации.

При возобновлении приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива проценты включаются в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем возобновления приобретения, сооружения и (или) изготовления такого актива.

Не считается периодом приостановки приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива срок, в течение которого производится дополнительное согласование технических и (или) организационных вопросов, возникших в процессе приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца, следующего за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

В случае если организация начала использовать инвестиционный актив для изготовления продукции, выполнения работ, оказания услуг несмотря на незавершенность работ по приобретению, сооружению и (или) изготовлению инвестиционного актива, проценты прекращают включаться в стоимость такого актива с первого числа месяца, следующего за месяцем начала использования инвестиционного актива.

В случае если на приобретение, сооружение и (или) изготовление инвестиционного актива израсходованы средства займов (кредитов), полученных на цели, не связанные с таким приобретением, сооружением и (или) изготовлением, проценты включаются в стоимость инвестиционного актива пропорционально доле указанных средств в общей сумме

займов (кредитов), причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), полученных на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением такого актива.

В бухгалтерском учете кредиты и займы в зависимости от срока погашения подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. Обязательства признаются краткосрочными, если срок погашения по ним не более 12 месяцев или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные обязательства представляются как долгосрочные.

Для бухгалтерского учета займов и кредитов предназначены синтетические счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (табл. 52). Аналитический учет кредитов и займов ведется по видам кредитов, займов, кредитным организациям и другим заимодавцам, предоставившим их.

Таблица 52

Основные корреспонденции
при учете кредитов и займов

Проводка		Операция
Дт	Кт	
51, 50	66, 67	Суммы полученных организацией кредитов и займов
91	66, 67	Разница между ценой размещения и ценой номинальной стоимости облигаций в случае, если они размещаются по цене ниже их номинальной стоимости
91, 08	66, 67	Проценты по кредитам и займам
66, 67	50, 51	Возврат денежных средств

12.3. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию, как минимум, следующая информация:

- о наличии и изменении величины обязательств по займам (кредитам);
- о суммах процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), подлежащих включению в стоимость инвестиционных активов;
- о суммах расходов по займам, включенных в прочие расходы;
- о величине, видах, сроках погашения выданных векселей, выпущенных и проданных облигаций;
- о сроках погашения займов (кредитов);
- о суммах дохода от временного использования средств полученного займа (кредита) в качестве долгосрочных и (или) краткосрочных финансовых вложений, в том числе учтенных при уменьшении расходов по займам, связанных с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива;
- о суммах включенных в стоимость инвестиционного актива процентов, причитающихся к оплате заимодавцу (кредитору), по займам, взятым на цели, не связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением.

В случае неисполнения или неполного исполнения заимодавцем договора займа (кредитного договора) организация-заемщик раскрывает в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности информацию о недополученных суммах займов (кредитов).

Контрольные вопросы

1. Каковы отличия кредита от займа?
2. Что представляет собой коммерческий кредит?
3. Что представляет собой инвестиционный актив?

4. Какая информация о займах и кредитах должна быть отражена в бухгалтерской отчетности?

5. Какие виды задолженностей выделяются в ПБУ 15/08?

6. Какие расходы признаются расходами по кредитам?

13. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

13.1. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней

Бухгалтерская отчетность — система показателей, отражающая имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период.

Все предприятия и организации различных правовых форм собственности обязаны составлять на основе синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность. При формировании показателей бухгалтерской отчетности необходимо руководствоваться законом «О бухгалтерском учете» и ПБУ № 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Бухгалтерская отчетность в зависимости от периода, за который она составляется, бывает промежуточной (квартальной, полугодовой) и годовой.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает в себя следующие документы:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);
- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
- пояснительную записку.

В состав годовой отчетности также включаются:

- отчет об изменениях капитала (форма № 3);
- отчет о движении денежных средств (форма № 4);
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках;
- аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в со-

ответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Бухгалтерская отчетность должна удовлетворять приведенным ниже требованиям.

Требование достоверности и полноты представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если при составлении бухгалтерской отчетности выявлена недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности, то в бухгалтерскую отчетность организация включает соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Требование нейтральности информации, содержащейся в отчетности, исключает одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Требование целостности означает, что бухгалтерская отчетность организации должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и иных подразделений (включая выделенные на отдельные балансы).

Требование последовательности — необходимость придерживаться при составлении бухгалтерской отчетности принятых содержания и формы последовательно от одного отчетного периода к другому. Изменение принятых содержания и формы бухгалтерской отчетности допускается в исключительных случаях, например при изменении вида деятельности. При этом должно быть обеспечено подтверждение обоснованности каждого такого изменения. Существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших это изменение.

Требование сопоставимости означает, что по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные, минимум, за два года — отчетный и предшествующий отчетному. Данные за год, предшествующий отчетному периоду, подлежат корректировке исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету, если они несопоставимы с данными за отчетный период. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Требование соблюдения отчетного периода. Отчетным годом в России является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно. Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, — по 31 декабря следующего года. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

Требование существенности ориентировано на важность отражаемой в отчетности информации. Статьи бухгалтерской отчетности, по которым отсутствуют числовые значения, прочеркиваются (в типовых формах) или не приводятся (в формах, разработанных самостоятельно, и в пояснительной записке). Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться обособленно, если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Отдельные показатели могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснительной записке, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Требование правильного оформления. Каждая часть бухгалтерской отчетности должна содержать наименование документа, указание отчетной даты или отчетного периода, наименование организации с указанием ее организационно-правовой формы, формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность составляется на русском языке, в валюте Российской Федерации, подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

13.2. Содержание бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках

Бухгалтерский баланс характеризует финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Все статьи, отражаемые в балансе, рассмотрены ранее в соответствующих разделах, за исключением отложенных налоговых активов и обязательств. Рекомендуемая Министерством финансов Российской Федерации форма бухгалтерского баланса приведена в приложении 2.

Отложенные налоговые активы (ОНА) и отложенные налоговые обязательства (ОНО) возникают в связи с отличием налогового и бухгалтерского учета. Взаимосвязь показателя по прибыли (убытку), начисленного в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и налоговой базы по налогу на прибыль, рассчитанной согласно законодательству о налогах и сборах, устанавливается ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

ОНА организации-плательщика налога на прибыль отражают сумму отложенного в данном отчетном периоде налога, которая не уменьшает налог на прибыль отчетного периода, но подлежит уплате в бюджет в будущем (в следующем за отчетным или в последующие отчетные периоды).

ОНО отражают часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет в следующем за отчетный или в последующие периоды.

Отчет о прибылях и убытках согласно ПБУ 4/99 характеризует финансовые результаты деятельности предприятия за отчетный год, демонстрирует, за счет каких доходов и расходов был получен финансовый результат деятельности организации, который представлен в пассиве бухгалтерского баланса. Отчет составляется в основном по данным счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Он должен содержать следующие цифровые показатели:

- выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг за минусом НДС, акцизов и иных налогов и обязательных платежей;
- себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов);
- валовая прибыль;
- коммерческие расходы;
- управленческие расходы;
- прибыль/убыток от продаж;
- проценты к получению;
- проценты к уплате;
- доходы от участия в других организациях;
- прочие доходы;
- прочие расходы;
- прибыль/убыток до налогообложения;
- отложенные налоговые активы;
- отложенные налоговые обязательства;
- текущий налог на прибыль;
- чистая прибыль / непокрытый убыток.

13.3. Содержание отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств

Отчет об изменениях капитала (ф. № 3) состоит из четырех разделов и справки.

В разделе *«Капитал»* показывают остаток на начало года, поступление, использование и остаток на конец года составных частей собственного капитала (уставного и добавочного капитала, резервного фонда, нераспределенной прибыли, фондов социальной сферы, целевых финансирования и поступлений).

В разделах *«Резервы предстоящих расходов»* и *«Оценочные резервы»* показывают остатки на начало и конец отчетного периода и движение имеющихся в организации резервов предстоящих расходов и оценочных резервов.

В разделе *«Изменение капитала»* содержатся сведения за отчетный и предшествующий периоды о величине капитала на начало периода, его увеличении и уменьшении по направлениям и величине капитала на конец отчетного периода.

В *«Справке»* указываются данные о чистых активах на начало и конец отчетного года и о полученных из бюджета и внебюджетных фондов средствах на расходы по обычным видам деятельности и на расходы по капитальным вложениям во внеоборотные активы (по направлениям расходов за отчетный и предыдущий годы).

Отчет о движении денежных средств (ф. № 4) согласно ПБУ 4/99 характеризует изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. Под текущей понимается деятельность организации по производству продукции, торговле и т.п. Инвестиционная деятельность связана с капитальными и долгосрочными финансовыми вложениями. Финансовая деятельность связана с краткосрочными финансовыми вложениями.

Отчет о движении денежных средств составляется на основе данных счетов 50 «Касса», 51 «Расчетный счет»,

52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». Он содержит четыре раздела с числовыми показателями.

1. Остаток денежных средств на начало отчетного периода.
2. Поступило денежных средств — всего, в том числе:
 - от продажи продукции, товаров, работ, услуг;
 - от продажи основных средств и иного имущества;
 - авансы, полученные от покупателей (заказчиков);
 - бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование;
 - полученные кредиты и займы;
 - дивиденды, проценты по финансовым вложениям;
 - прочие поступления.
3. Направлено денежных средств — всего, в том числе:
 - на оплату товаров, работ, услуг;
 - на оплату труда, ЕСН;
 - на выдачу авансов по финансовым вложениям, на выплату дивидендов, процентов по ценным бумагам;
 - на расчеты с бюджетом на оплату процентов по полученным кредитам, займам, прочие выплаты, перечисления.
4. Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

13.4. Пояснения к бухгалтерскому балансу и пояснительная записка

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать сведения, относящиеся к учетной политике организации, и обеспечивать пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении (приказ Минфина

РФ от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций»).

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках должны раскрывать следующие дополнительные данные:

- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов нематериальных активов;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов основных средств;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода арендованных основных средств;
- о наличии на начало и конец отчетного периода и движении в течение отчетного периода отдельных видов финансовых вложений;
- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов дебиторской задолженности;
- об изменениях в капитале (уставном, резервном, добавочном и др.) организации;
- о количестве акций, выпущенных акционерным обществом и полностью оплаченных; количестве акций, выпущенных, но не оплаченных или оплаченных частично; номинальной стоимости акций, находящихся в собственности акционерного общества, его дочерних и зависимых обществ;
- о составе резервов предстоящих расходов и платежей, оценочных резервов, наличии их на начало и конец отчетного периода, движении средств каждого резерва в течение отчетного периода;
- о наличии на начало и конец отчетного периода отдельных видов кредиторской задолженности;
- об объемах продаж продукции, товаров, работ, услуг по видам (отраслям) деятельности и географическим рынкам сбыта (деятельности);
- о составе затрат на производство (издержках обращения);

- о составе прочих доходов и расходов;
- о чрезвычайных фактах хозяйственной деятельности и их последствиях;
- о любых выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей организации;
- о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной деятельности;
- о прекращенных операциях;
- об аффилированных лицах;
- о государственной помощи;
- о прибыли, приходящейся на одну акцию.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и др.) и в виде пояснительной записки.

Статья бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, к которой даются пояснения, должна иметь указание на такое раскрытие. В этом случае в столбце «Пояснения» указывается номер соответствующего пояснения

Отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6) содержит данные за отчетный и предыдущий годы об остатке средств на начало года, поступлении средств по их видам (вступительные, членские, добровольные взносы, доходы от предпринимательской деятельности, прочие), использовании средств по их видам (расходы на целевые мероприятия — социальная и благотворительная помощь, проведение конференций, семинаров и иные мероприятия; расходы на содержание аппарата управления — на оплату труда, командировки, деловые поездки и т.п.; расходы на приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества; прочие расходы) и об остатке средств на конец года.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, о ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация указывает изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год и другую существенную информацию.

13.5. Публичность бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей — учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

Организация обязана обеспечить представление годовой бухгалтерской отчетности каждому учредителю (участнику) в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Организация обязана представить бухгалтерскую отчетность по одному экземпляру (бесплатно) в орган государственной статистики и в другие адреса, предусмотренные законодательством Российской Федерации, в сроки, установленные законодательством Российской Федерации.

Акционерные общества открытого типа, банки, кредитные и страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных средств, обязаны публиковать бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

Расходы, связанные с публикацией бухгалтерской отчетности, включаются в себестоимость производимой продукции в качестве общехозяйственных затрат.

13.6. Отражение в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты, оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов

Отражение оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерской отчетности регулируется ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Оценочные обязательства, условные обязательства и активы возникают у организации вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни, когда наличие таких активов и обязательств зависит от наступления или ненаступления одного или нескольких будущих неопределенных событий, не контролируемых организацией.

Условные активы обычно возникают благодаря незапланированным или неожиданным событиям, которые дают возможность поступлению в компанию экономических выгод. Примером может служить иск, удовлетворения которого компания пытается достичь через судебный процесс, но его исход не определен. Условные активы не отражаются в бухгалтерском учете, поскольку это может привести к признанию дохода, который никогда не будет получен. Однако, когда организация уверена в получении дохода, соответствующий актив не является условным и его признание уместно в учете и отчетности.

Выделяют два вида **условных обязательств**:

- возможные обязательства, существование которых зависит от наступления будущих неопределенных неконтролируемых событий;
- существующие обязательства, уменьшение экономических выгод по которым не является вероятным либо не может быть проведена достаточно достоверная оценка суммы, необходимой для их исполнения.

В качестве примеров условных обязательств можно назвать незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства с возможным неблагоприятным исходом для организации, разногласия с налоговыми органами после проведения совместной сверки, прекращение одного или нескольких направлений деятельности организации. Компания должна не признавать условное обязательство в учете, а раскрывать его в годовой бухгалтерской отчетности.

Оценочные обязательства также можно считать условными, поскольку неопределенным является срок их исполнения. Вместе с тем термин «условный» применяется к обязательствам и активам, которые не признаны из-за того, что их существование будет подтверждено только при наступлении (ненаступлении) неопределенных будущих событий, не находящихся полностью под контролем компании.

Оценочное же обязательство признается потому, что у бухгалтера есть большая доля уверенности в его возникновении из норм правовых актов, судебных решений и договоров либо в результате действий организации, которые свидетельствуют о том, что она принимает на себя определенные обязанности.

В отличие от условного, оценочное обязательство признается в учете и соответственно отражается в основных формах отчетности. Для признания оценочного обязательства в бухгалтерском учете нужно соблюдение следующих условий:

- у организации существует обязанность (вследствие прошлых событий ее хозяйственной жизни), исполнения которой она не может избежать;
- уменьшение экономических выгод организации, необходимое для исполнения оценочного обязательства, вероятно;
- величина такого обязательства может быть обоснованно оценена.

Одно из главных отличий оценочного обязательства от условного заключается в стоимостной оценке, необходимой для отражения данного обязательства в учете. Если величина оценочного обязательства может быть обоснованно

определена, то условное обязательство может иметь весьма приблизительную стоимостную оценку (чаще всего это диапазон значений), которая представляется в качестве справочной информации в отчетности.

Стоимостная оценка оценочного обязательства характеризуется величиной, отражающей наиболее достоверную денежную оценку расходов, необходимых для расчетов по этому обязательству. То есть речь идет о том, сколько понадобится ресурсов, чтобы по состоянию на отчетную дату погасить долг или перевести его на другое лицо. Величина оценочного обязательства определяется на основе имеющихся фактов хозяйственной жизни организации, опыта в отношении исполнения аналогичных обязательств, а также мнений экспертов и специалистов (при необходимости).

Для отражения оценочного обязательства в учете используется счет 96 «Резервы предстоящих расходов». В зависимости от характера обязательства его величина относится к расходам по обычным видам деятельности или к прочим расходам либо включается в стоимость актива, по которому отражается оценочное обязательство. В течение отчетного года при фактических расчетах по признанным оценочным обязательствам в бухучете отражается сумма затрат, связанных с выполнением обязательства, или соответствующая кредиторская задолженность в корреспонденции со счетом 96.

Пример. Организация участвует в судебном процессе в качестве ответчика по иску поставщика, требующего погасить не только задолженность по договору, но и причиненный реальный ущерб. Эксперты сходятся во мнении, что судебное решение будет принято не в пользу организации. По приблизительным подсчетам сумма ее потерь составит от 100 до 200 тыс. руб. По итогам судебного разбирательства управляющая организация обязана возместить ущерб в размере 180 тыс. руб.

Произведем расчет величины оценочного обязательства (среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала по предполагаемому обязательству):

$$(100 + 200) / 2 = 150 \text{ тыс. руб.}$$

Решение приведено в табл. 53.

Таблица 53

Пример учета оценочного обязательства

Операции	Проводка		Сумма операции, руб.
	Дт	Кт	
Признано оценочное обязательство по разбирательству	91-2	96	150 000
Списано обязательство на основании решения суда	96	76	150 000
Перечислены денежные средства истцу	76	51	180 000
Долг, не покрытый резервом, включен в состав прочих расходов	91-2	76	30 000

В бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта следующая информация по каждому признанному в учете оценочному обязательству (в случае ее существенности):

- величина, по которой обязательство отражено в балансе на начало и конец отчетного периода;
- сумма оценочного обязательства, признанная в отчетном периоде;
- сумма обязательства, списанная за счет затрат или кредиторской задолженности в отчетном периоде;
- сумма оценочного обязательства, списанная в отчетном периоде в связи с ее избыточностью или прекращением выполнения условий признания;
- увеличение обязательства вследствие повышения его стоимости за отчетный период (проценты);
- характер обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
- неопределенность в отношении срока исполнения или величины оценочного обязательства;
- ожидаемые суммы встречных требований или суммы требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

Условные активы и обязательства также должны быть отражены в финансовой отчетности с учетом их условного характера.

В пояснительной записке по каждому условному обязательству раскрывается следующая информация:

- характер условного обязательства;
- оценочное значение или диапазон оценочных значений обязательства;
- неопределенность в отношении срока исполнения или величины обязательства;
- возможность поступлений в результате встречных требований или требований к третьим лицам в возмещение расходов, которые организация понесет при исполнении обязательства.

По условным активам (если поступление экономических выгод вероятно) отражению на конец отчетного периода подлежат:

- характер условного актива;
- оценочное значение или диапазон оценочных значений условного актива, если они поддаются объективному определению.

13.7. Информация о связанных сторонах

ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах» устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах при составлении бухгалтерской отчетности.

Связанные стороны — это юридические и (или) физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации, составляющей бухгалтерскую отчетность, или на деятельность которых организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, способна оказывать влияние. Ими могут являться:

- юридические и (или) физические лица и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые являются аффилированными лицами в соответствии с законодательством Российской Федерации;

- юридические и (или) физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, и организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, которые участвуют в совместной деятельности;

- организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, и негосударственный пенсионный фонд, который действует в интересах работников такой организации или иной организации, являющейся связанной стороной организации, составляющей бухгалтерскую отчетность.

Аффилированные лица — это юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность организации. В акционерных обществах это члены совета директоров или иного коллегиального органа управления данным обществом и члены его коллегиального исполнительного органа, генеральные директора и управляющие, юридические и физические лица, имеющие право распоряжаться более чем 20 % общего количества голосов.

Операциями между связанными сторонами могут быть:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг;
- приобретение и продажа основных средств и других активов;
- аренда имущества и предоставление имущества в аренду;
- финансовые операции, включая предоставление займов;
- передача в виде вклада в уставные (складочные) капиталы;
- предоставление и получение обеспечений исполнения обязательств;
- другие операции.

Организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, раскрывает информацию о связанных сторонах:

- если такая организация контролируется или на нее оказывается значительное влияние юридическим и (или) физическим лицом;
- если такая организация контролирует или оказывает значительное влияние на юридическое лицо;

- если такая организация и юридическое лицо контролируются или на них оказывается значительное влияние (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц).

Перечень связанных сторон, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности организации, устанавливается ею самостоятельно, исходя из содержания своих отношений со связанной стороной с учетом требования приоритета содержания перед формой.

Если в отчетном периоде организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, проводила операции со связанными сторонами, то в бухгалтерской отчетности по каждой связанной стороне раскрывается, как минимум, следующая информация:

- характер отношений;
- виды операций;
- объем операций каждого вида (в абсолютном или относительном выражении);
- стоимостные показатели по незавершенным на конец отчетного периода операциям;
- условия и сроки осуществления (завершения) расчетов по операциям, а также форма расчетов;
- величина образованных резервов по сомнительным долгам на конец отчетного периода;
- величина списанной дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, других долгов, нереальных для взыскания, в том числе за счет резерва по сомнительным долгам.

Показатели, отражающие аналогичные по характеру отношения и операции со связанными сторонами, могут быть сгруппированы, за исключением случаев, когда их обособленное раскрытие необходимо для понимания влияния операций со связанными сторонами на бухгалтерскую отчетность организации.

В составе информации о связанных сторонах организация, составляющая бухгалтерскую отчетность, раскрывает

данные о размерах вознаграждений, выплачиваемых организацией основному управленческому персоналу в совокупности и по каждому из видов выплат.

Если юридическое и (или) физическое лицо контролирует другое юридическое лицо или юридические лица контролируются (непосредственно или через третьи юридические лица) одним и тем же юридическим и (или) одним и тем же физическим лицом (одной и той же группой лиц), то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, имели ли место в отчетном периоде операции между ними.

Информация о связанных сторонах включается в пояснительную записку отдельным разделом.

13.8. Информация по сегментам

Организация составляет сводную бухгалтерскую отчетность в случае наличия у нее дочерних и зависимых обществ, а также если на нее учредительными документами объединений юридических лиц (ассоциаций, союзов и др.), созданных на добровольных началах, возложено составление сводной бухгалтерской отчетности.

Информация о сегментах раскрывается в соответствии с ПБУ 12/2000 «*Информация по сегментам*». Эта информация призвана обеспечивать заинтересованным пользователям возможность лучше оценивать деятельность организации, перспективы развития, подверженность рискам и получению прибыли.

В зависимости от того, что представляет собой выделенная часть деятельности организации, различают информацию по операционному и географическому сегментам.

Информация по операционному сегменту раскрывает часть деятельности организации по производству определенного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или однородных групп товаров, работ, услуг, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличных от рисков и прибылей по другим товарам,

работам, услугам или однородным группам товаров, работ, услуг.

Информация по географическому сегменту раскрывает часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличных от рисков и прибылей, имеющих место в других географических регионах деятельности организации.

Информация по отдельному операционному или географическому сегменту подлежит обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности или в сводной бухгалтерской отчетности и называется информацией по отчетному сегменту.

Операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная часть его выручки получена от продажи внешним покупателям и выполняется одно из следующих условий:

- выручка от продажи внешним покупателям и от операций с другими сегментами данной организации составляет не менее 10 % общей суммы выручки всех сегментов;
- финансовый результат деятельности данного сегмента составляет не менее 10 % суммарной прибыли или суммарного убытка всех сегментов;
- активы данного сегмента составляют не менее 10 % суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности организации, должно приходиться не менее 75 % выручки организации, иначе должны быть выделены дополнительные отчетные сегменты независимо от наличия условий, по которым сегмент считается отчетным.

При подготовке бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена последовательность в выделении отчетных сегментов. Отчетный сегмент, выделенный в предыдущем периоде, должен выделяться и в отчетном периоде.

При формировании бухгалтерской отчетности раскрытие информации по отчетным сегментам осуществляется

посредством представления определенного перечня показателей, при этом выделяется первичная и вторичная информация по сегментам. В зависимости от условий различия рисков и прибыли первичной признается информация по операционным или географическим сегментам.

Контрольные вопросы

1. Какие документы входят в состав бухгалтерской отчетности?
2. Перечислите требования, предъявляемые к информации, отражаемой в бухгалтерской отчетности.
3. Какая информация раскрывается в пояснительной записке?
4. Приведите примеры событий после отчетной даты.
5. Какая информация раскрывается в приложениях к бухгалтерскому балансу?
6. В чем заключается публичность бухгалтерской отчетности?

14. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

14.1. Понятие учетной политики, ее формирование и изменение

Учетная политика организации формируется исходя из установленных *ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации»* требований и допущений.

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

К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные способы и приемы.

Учетная политика формируется главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается руководителем организации.

При этом утверждается:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных

учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

При формировании учетной политики организации по конкретному направлению бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по какому-либо направлению в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организацией осуществляется разработка соответствующего способа, исходя из законодательства по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности.

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

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

Изменение учетной политики организации может проводиться в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном ПБУ 1/2008.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения, соответствующим организационно-распорядительным документом.

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

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

последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном ПБУ 1/2008.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за периоды, предшествующие отчетному.

Указанные корректировки отражаются лишь в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна, как минимум, включать:

- причину изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, также по данным о базовой и разводненной прибыли (об убытке) на акцию;
- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, до той степени, до которой это практически возможно.

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

14.2. Раскрытие учетной политики

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

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

Состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным направлениям бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным.

В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать информацию в порядке, описанном выше.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

В случае представления промежуточной бухгалтерской отчетности она может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления бухгалтерской отчетности за предшествующий год, в которой раскрыта учетная политика.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение учетной политики.
2. Кем формируется и утверждается учетная политика организации?
3. Что утверждается учетной политикой?
4. В каких случаях может изменяться учетная политика?
5. Какая информация об учетной политике раскрывается в бухгалтерской отчетности?
6. В каком документе бухгалтерской отчетности раскрывается информация об учетной политике?

15. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

К настоящему времени на международном уровне сложилась система учетной информации — разработаны *международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)*.

Постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 года утверждена *«Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности»*. Согласно этой программе разработаны и утверждены ряд национальных стандартов, продолжается создание следующих стандартов. Следует отметить, что многие предприятия нашей страны ведут параллельный учет и составляют отчетность не только по российским правилам, но и в соответствии с международными стандартами. В связи с этим знание международных стандартов становится необходимым компонентом в профессиональной подготовке бухгалтеров.

Системы учета разных стран различают по организационному построению, составу и количеству объектов и субъектов, видам и силе взаимосвязей учетной информации, сферам действия, характеру взаимодействия с внешней средой. Современные исследователи в области бухгалтерского учета выделяют следующие системы: британскую, американскую, континентально-европейскую, латиноамериканскую, постсоциалистическую, систему международных стандартов финансовой отчетности и др.

Целесообразно типизировать многообразие систем, выделив четыре группы:

- англо-американскую систему (США, Великобритания, Новая Зеландия, Канада, Индия, Австралия, ЮАР, англоговорящие страны Африки);

- европейскую (континентальная система);

- переходную систему (присуща развивающимся странам, реформирующим свою учетную систему в направлении приближения либо к одной из двух первых систем, либо непосредственно к МСФО);

- МСФО.

Трансформация финансовой отчетности в соответствии с требованиями МСФО в последнее время становится все более актуальной. Это объясняется рядом причин:

- МСФО дают возможность приобщения российским организациям к международным рынкам, а иностранные инвесторы требуют прозрачности финансовой информации о деятельности компании и отчетности;

- позволяют действующим компаниям с иностранными инвестициями формировать отчетность для включения в консолидированную отчетность материнских компаний;

- отчетность, трансформированная согласно МСФО, отличается высокой информативностью и полезностью для пользователей;

- МСФО позволяют не только сократить расходы компаний по подготовке своей отчетности, но и снизить затраты по привлечению капитала.

Ведение параллельного учета по российским и международным стандартам — работа трудоемкая, требующая больших материальных затрат. Поэтому для большинства российских предприятий представление финансовой отчетности в соответствии с международными стандартами является более удобным.

Разработкой и совершенствованием международных стандартов учета занимается специальная организация — Комитет по международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), созданный в 1973 году в соответствии с соглашением бухгалтерских органов Австралии, Канады, Франции, Германии, Японии, Мексики, Нидерландов, Объединенного королевства и Ирландии, а также США.

В 1977 году была поставлена задача способствовать широкому развитию и усилению влияния профессиональных бухгалтеров через совершенствование и распространение международных бухгалтерских стандартов.

КМСФО определяет свои задачи следующим образом:

- формулировать и опубликовывать в интересах общест-венности стандарты бухгалтерского учета, которые необ-ходимо соблюдать при составлении финансовых отчетов, и способствовать их всемирному внедрению;
- проводить общую работу по улучшению и гармониза-ции правил, стандартов и методик составления и подачи финансовых отчетов.

К концу 2008 года КМСФО разработал и опубликовал 41 стандарт финансовой отчетности, которые уже применя-ются или будут применяться в последующих отчетных пе-риодах. На данный момент в состав членов КМСФО вошли все профессиональные бухгалтерские организации, являю-щиеся членами Международной федерации бухгалтеров.

Процесс разработки и утверждения МФСО включает мно-жество этапов и аналитических стадий, в том числе изучение национальных и региональных бухгалтерских требований и практики, а также других соответствующих материа-лов, детальный анализ всех вопросов, связанных с темой разрабатываемого стандарта, публикацию и обсуждение проекта международного стандарта учета организациями-представителями разных стран, внесение необходимых кор-ректировок и изменений и последующее утверждение стан-дарта Комитетом.

МСФО представляют собой учетную систему, функцио-нирующую на международном уровне. Их особенностью яв-ляется то, что они содержат одновременно и концептуаль-ные основы составления отчетности, и собственно стандарты финансовой отчетности. Стандарты финансовой отчетности обеспечивают сопоставимость бухгалтерской документации между компаниями в общемировом масштабе. Рекоменда-тельный характер стандартов как нельзя более соответству-ет рыночной экономике: все предприятия, желающие уста-новить международные экономические контакты, завладеть

вниманием пользователей «без границ», прекрасно осознают необходимость составления финансовой отчетности в соответствии с МСФО. Национальные стандарты точнее и полнее охватывают специфику экономических отношений и традиций отдельного государства, поэтому полный набор международных стандартов не используется ни в одной стране мира.

Каждый стандарт содержит следующую информацию:

- определение объекта учета и основных понятий, связанных с этим учетом;
- признание объекта учета — приводятся рекомендации по использованию методов оценки и требований к оценке различных элементов отчетности;
- раскрытие информации об объекте учета в различных формах финансовой отчетности.

Рассмотрим некоторые стандарты подробнее.

Стандарт 1 «Представление финансовой отчетности» регламентирует принципы составления и представления финансовой отчетности, определяет ее структуру и содержание. Полный комплект финансовой отчетности включает: бухгалтерский баланс; отчет о прибылях и убытках; отчет о движении денежных средств; отчет об изменениях в капитале; учетную политику и пояснительную записку.

Стандарт 2 «Оценка и представление запасов по себестоимости» устанавливает, что себестоимость товарно-материальных запасов должна включать:

- затраты на приобретение (цена покупки, пошлина на ввоз, налоги, транспортно-заготовительные и прочие расходы);
- затраты на переработку (затраты, прямо связанные с единицами производства; распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, понесенные при переработке материалов в готовую продукцию. К постоянным расходам относятся косвенные затраты, не изменяющиеся в зависимости от объема производства; к переменным — изменяющиеся практически прямо пропорционально объему производства).

Не включаются в себестоимость товарно-материальных запасов сверхнормативные потери (высокий расход материалов); затраты на хранение, если они не являются необходимыми в производственном процессе; административные накладные расходы; прочие затраты, к которым относятся расходы, связанные, например, с непроизводственными накладными расходами или затратами на конструирование товара по заказам.

Стандарт 2 основным принципом измерения товарно-материальных запасов называет их оценку по наименьшей из двух величин — себестоимости и чистой стоимости реализации (продажная цена).

Стандарт 7 «Отчет о движении денежных средств» предусматривает формирование отчета о движении денежных средств и денежных эквивалентов (это нерискованные краткосрочные высоколиквидные финансовые вложения, быстро и с минимальными потерями конвертируемые в денежные средства), выделяет три сферы деятельности предприятий: операционную (текущую), инвестиционную и финансовую.

Стандарт 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» все статьи дохода/расхода, признанные в течение отчетного периода, включает в чистую прибыль или убыток отчетного периода. Отдельно отражаются:

- статьи прибыли и убытков от обычной деятельности и чрезвычайные статьи;
- характер и сумма каждой чрезвычайной статьи;
- доходы и расходы от обычной деятельности, если их объем и/или характер имеют существенное значение для объяснения показателей деятельности организации за период.

Стандарт 10 «Условные обязательства и события после отчетной даты» делит события, происшедшие после отчетной даты, на две группы:

- дающие дополнительное подтверждение условиям, существовавшим на отчетную дату, или свидетельствующие о неприменимости принципа непрерывности к деятельности предприятия. Эти события следует отражать в отчетности;

- отражающие условия, возникающие после отчетной даты. Эти события не отражаются в отчетности, а только раскрываются.

Стандарт 11 «Учет строительных контрактов» определяет порядок учета выручки и затрат по строительным договорам подряда. Строительные договоры делятся на договоры с фиксированной ценой (ставкой) и договоры, по которым подрядчику возмещают затраты по договору и выплачивают либо процент от затрат, либо фиксированное вознаграждение.

Стандарт 12 «Учет налога на прибыль» отражает налоговые последствия от будущего возврата либо урегулирования балансовой стоимости актива (обязательства) и от хозяйственных операций и прочих событий текущего периода, отраженных в бухгалтерской отчетности предприятия. Стандарт 12 требует, чтобы по всем временным разницам между оценкой активов и обязательств в налоговом учете и их балансовой стоимостью в финансовой отчетности резервы по отложенным налогам на прибыль формировались методом обязательств. Временные разницы возникают, когда расходы или доходы, учитываемые при расчете налогооблагаемой базы для налога на прибыль, попадают в отчет о прибылях и убытках в учетном периоде, отличном от учетного периода, за который производится расчет налогов.

Стандарт 14 «Финансовая отчетность сегментов» используется для анализа возможных изменений в финансовом положении предприятий, прогнозирования рисков инвестиций в них. Пользователям необходимы дифференцированные данные, раскрывающие результаты деятельности отдельных сегментов. Стандарт определяет два вида сегментов (выделяемых компонентов компании): *хозяйственные* и *географические*.

Стандарт 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен» применяется по отношению к предприятиям, где уровень доходов, активов или занятости важен для экономической среды, в которой они функционируют. Отчетность, подготовленная в соответствии со стандартом 15, позволяет показать, каким образом изменение цен влияет

на результаты деятельности предприятия. Изменение цен может быть отражено на основе общей покупательской способности, на основе восстановительной стоимости или смежным способом.

Стандарт 16 «Учет зданий, сооружений и оборудования» устанавливает правила отражения в отчетности основных средств: земли, зданий, оборудования, самолетов и кораблей, автотранспорта, мебели, офисного оборудования.

Стандарт 17 «Учет аренды» выделяет финансовую и операционную (текущую) аренду. При финансовой аренде арендованное имущество должно рассматриваться как актив арендатора и, следовательно, показываться именно в его отчетности как актив. Согласно МСФО 17 для арендатора финансовая аренда не может выступать как «внебалансовое финансирование», так как показатели финансового состояния предприятий, арендующих имущество и покупающих его, были бы не сопоставимы; амортизацию также должен был бы начислять арендодатель, хотя доход от использования актива получает арендатор.

Согласно российским нормативным документам по отражению операций финансовой аренды арендованное имущество может показываться как на балансе у арендополучателя, так и на балансе у арендодателя.

Стандарт 18 «Признание доходов» под выручкой понимает доходы, полученные от продажи товаров, предоставления услуг, использования другими сторонами активов компании, приносящих проценты, дивиденды. При продаже товаров выручка признается, если значительные риски и вознаграждения, связанные с собственностью на товар, перешли к покупателю, если продавец не управляет реализованными товарами и не контролирует их как собственник и имеется вероятность поступления возмещения, при этом сумма выручки и соответствующие понесенные затраты могут быть оценены.

Стандарт 19 «Вознаграждение работникам» устанавливает правила для учета и отражения информации о вознаграждениях работникам. В их составе выделяются краткосрочные вознаграждения и вознаграждения по окончании

трудовой деятельности, выходные пособия и компенсационные выплаты.

Стандарт 20 «Учет правительственных субсидий и отражение информации о правительственной помощи» классифицирует субсидии как относящиеся к активам (субсидия предоставляется на условиях покупки, строительства долгосрочных активов), доходам или к условно-безвозвратным займам. Выделяются два способа получения субсидий: в денежной форме и в форме уменьшения обязательства перед государством.

Стандарт 21 «Учет влияния изменений валютных курсов» используется при учете операций в иностранной валюте и при переводе финансовых отчетов зарубежных подразделений. Операция в иностранной валюте должна отражаться в валюте отчетности путем применения к сумме иностранной валюты того курса обмена, который существовал между валютой отчетности и иностранной валютой на дату операции.

Стандарты 22 «Учет слияния компаний», 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании» и 28 «Учет инвестиций в зависимые предприятия» рассматривают представление консолидированной финансовой отчетности как отчетности единой компании.

Стандарт 23 «Капитализация затрат при использовании заемных средств» регламентирует учет затрат по займам.

Стандарт 24 «Отражение информации об участниках, с которыми имеются деловые отношения» схож с российским ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах». Если одна из сторон может контролировать другую или оказывать значительное влияние при принятии другой стороной финансовых или хозяйственных решений, то стороны считаются связанными и в финансовой отчетности должна быть отражена информация о таких отношениях.

Стандарт 26 «Учет и отчетность по социальным фондам» применяется для отчетности по пенсионным планам в организациях, которые составляют отчетность такого рода.

Стандарт 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» требует пересчета отчетности в единицы измерения, действующие на дату ее составления, на основании использования индекса цен, который отражает тенденции изменения покупательной способности денежных средств. МСФО 29 характеризует гиперинфляцию следующими событиями:

- население хранит сбережения в неденежной форме или в относительно стабильной иностранной валюте;
- продажи в кредит производятся с учетом компенсации предполагаемой потери покупательной способности в течение срока кредита;
- цены на товары и услуги указываются в относительно стабильной иностранной валюте;
- совокупный рост инфляции за три года равен ста процентам и более.

В настоящее время продолжается работа по совершенствованию международных стандартов отчетности, проводимая КМСФО при поддержке многих заинтересованных организаций. МСФО постоянно адаптируются к условиям изменяющейся экономики. Последние изменения международных стандартов можно найти в журнале *Accounting Report, Russian Edition*.

В XXI веке реальностью стал процесс перехода значительной части стран Европы и США на МСФО. В нашей стране осуществляется приведение бухгалтерского учета в соответствие с МСФО и также поднимается вопрос о переходе России на МСФО. По крайней мере, планируется разрешить публичным компаниям составлять отчетность только в формате МСФО. Процесс этот длительный, требующий внимательного изучения каждого стандарта.

Контрольные вопросы

1. Кто занимается разработкой и совершенствованием международных стандартов финансовой отчетности?
2. Какие задачи решает КМСФО?

3. Какие документы включает полный комплект финансовой отчетности согласно МСФО?

4. Являются ли МСФО обязательными для исполнения во всех странах мира?

5. Какие сегменты деятельности выделяются в МСФО?

6. Какими событиями МСФО характеризуют гиперинфляцию?

Полный перечень положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) на 2011 год

ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». Устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами. Описывает требования к отражению в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, порядок изменения учетной политики организации.

ПБУ 2/2008 «Учет договоров строительного подряда». Устанавливает особенности формирования в бухгалтерском учете и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о доходах, расходах и финансовых результатах организациями, выступающими в качестве подрядчиков либо субподрядчиков в договорах строительного подряда.

ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». Устанавливает особенности формирования организациями в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об активах и обязательствах, стоимость которых выражена в иностранной валюте, в том числе подлежащих оплате в рублях.

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Устанавливает состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций.

ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о материально-производственных запасах организации, определяет порядок оценки материально-производственных запасов, регламентирует порядок определения их себестоимости при передаче в производство и ином выбытии.

ПБУ 6/01 «Учет основных средств». Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации об основных средствах предприятия. Описывает критерии, по которым актив принимается организацией к учету в качестве основного средства.

Раскрывает методику оценки основных средств и формирования первоначальной стоимости объекта.

ПБУ 7/98 «События после отчетной даты». Устанавливает порядок отражения в бухгалтерской отчетности организаций событий после отчетной даты, определяет требования к отражению таких событий и их последствий в бухгалтерской отчетности. В приложении приводится примерный перечень фактов хозяйственной деятельности, которые могут быть признаны событиями после отчетной даты.

ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Устанавливает порядок отражения оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов в бухгалтерском учете и отчетности организаций и методику оценки их последствий в денежном выражении.

ПБУ 9/99 «Доходы организации». Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о доходах организации, раскрывает их перечень и состав, утверждает их классификацию.

ПБУ 10/99 «Расходы организации». Определяет правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах организации, классифицирует их состав и устанавливает критерии признания расходов. Описывает порядок признания и раскрытия коммерческих и управленческих расходов в отчетности.

ПБУ 11/2008 «Информация о связанных сторонах». Устанавливает порядок раскрытия информации о связанных сторонах в бухгалтерской отчетности, определяет перечень операций со связанной стороной, а также обязательный состав информации, подлежащей раскрытию.

ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам». Устанавливает правила формирования и представления информации по сегментам в бухгалтерской отчетности организаций, позволяет оценить отраслевую специфику деятельности организации, ее хозяйственную структуру, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности компании.

ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи». Устанавливает правила формирования в учете информации о получении и использовании государственной помощи, предоставляемой организациям и признаваемой как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов.

ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов». Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о нематериальных активах организаций. Определяет условия для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива и регламентирует порядок первоначальной оценки. Задаёт правила учета операций, связанных с предоставлением (получением) права использования нематериальных активов.

ПБУ 15/2008 «Учет расходов по займам и кредитам». Раскрывает особенности формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о расходах, связанных с выполнением обязательств по полученным займам (включая привлечение заемных средств путем выдачи векселей, выпуска и продажи облигаций) и кредитам (в том числе товарным и коммерческим).

ПБУ 16/02 «Информация по прекращаемой деятельности». Устанавливает порядок раскрытия информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности коммерческих организаций. Описывает понятие прекращаемой деятельности, условия ее признания и оценки. Задаёт требования к раскрытию информации в отчетности.

ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». Устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности коммерческих организаций информации о расходах, связанных с выполнением научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ.

ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций». Определяет правила формирования в учете и по-

рядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль организаций, признаваемых в установленном законодательством Российской Федерации порядке плательщиками налога на прибыль. Определяет взаимосвязь показателя, отражающего прибыль (убыток), исчисленного в порядке, установленном нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету РФ, и налоговой базы по налогу на прибыль за отчетный период, рассчитанной в порядке, установленном законодательством РФ о налогах и сборах.

ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений». Определяет правила формирования в бухгалтерском учете и отчетности информации о финансовых вложениях организации, порядок их первоначальной и последующей оценки, выбытия, а также требования к порядку определения доходов и расходов по финансовым вложениям.

ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности». Устанавливает правила и порядок раскрытия информации об участии в совместной деятельности в бухгалтерской отчетности организаций. Раскрывает понятия совместно осуществляемых операций, совместно используемых активов и совместной деятельности.

ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений». Устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об изменениях оценочных значений и порядок раскрытия таких данных в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Устанавливает правила исправления ошибок и порядок раскрытия информации об ошибках в бухгалтерском учете и отчетности.

ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств». Устанавливает правила составления отчета о движении денежных средств в организации, подразделяя их на денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций.

Приложение 1

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий

Утвержден приказом Министерства финансов
Российской Федерации от 31 октября 2000 г. № 94н
(в ред. приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142н)

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
РАЗДЕЛ I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематери- альных активов	05	
Оборудование к установке	07	1. Отечественное 2. Импортное
Вложения во внеоборот- ные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов осн. средств 5. Приобретение нематериаль- ных активов 6. Перевод молодняка в основ- ное стадо 7. Приобретение взрослых животных
Отложенные налоговые активы	09	

Продолжение Плана счетов

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
РАЗДЕЛ II. Производственные запасы		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия 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
Животные на выращивании и откорме	11	
	...	
Резервы под снижение стоимости мат. ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости мат. ценностей	16	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. НДС по приобретенным ОС 2. НДС по приобретенным НМА 3. НДС по приобретенным мат.-производственным запасам
РАЗДЕЛ III. Затраты на производство		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
	22	
Вспомогательные производства	23	

Продолжение Плана счетов

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства	29	
	...	
РАЗДЕЛ IV. Готовая продукция, товары и реализация		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. В розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняя 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
	...	
РАЗДЕЛ V. Денежные средства		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	...	

Продолжение Плана счетов

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
	56	
Переводы в пути	57	
Краткосрочные финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги	59	
РАЗДЕЛ VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Расчеты по сомнительным долгам	63	
	...	
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. По социальному страхованию 2. По пенсионному обеспечению 3. По обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	

Продолжение Плана счетов

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 3. Расчеты по возмещению материального ущерба
	74	
Расчеты с учредителями	75	1. По вкладам в уставный капитал 2. По выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам
Отложенные налоговые обязательства	77	
	...	
Внутрихозяйственные расчеты	79	
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
	...	

Продолжение Плана счетов

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
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
	...	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 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

Окончание Плана счетов

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
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

Приложение к приказу
Минфина РФ от 02.07.2010 № 66н

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС на _____ 200_ г.

	Форма по ОКУД	КОДЫ	0710001
	Дата (год, месяц, число)		
Организация _____	по ОКПО		
Идентификационный номер налогоплательщика _____	ИНН		
Вид деятельности _____	по ОКВЭД		
Организационно-правовая форма/форма собственности _____	по ОКОПФ/ОКФС		
Единица измерения: тыс. руб./млн. руб.	по ОКЕИ	384/385	
Местонахождение (адрес) _____			

Пояснения	АКТИВ	Указывается отчетная дата	Указывается предыдущий год	Указывается год, предшествующий предыдущему
	I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Нематериальные активы			
	Результаты исследований и разработок			
	Основные средства			
	Доходные вложения в материальные ценности			
	Финансовые вложения			
	Отложенные налоговые активы			
	Прочие внеоборотные активы			
	ИТОГО по разделу I			
	II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ			
	Запасы			
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
	Дебиторская задолженность			
	Финансовые вложения			
	Денежные средства			
	Прочие оборотные активы			
	ИТОГО по разделу II			
	БАЛАНС			

Пояснения	ПАССИВ	Указывается отчетная дата	Указывается предыдущий год	Указывается год, предшествующий предыдущему
	III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ			
	Уставный капитал			
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	()	()	()
	Переоценка внеоборотных активов			
	Добавочный капитал (без переоценки)			
	Резервный капитал			
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)			
	ИТОГО по разделу III			
	IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Отложенные налоговые обязательства			
	Резервы под условные обязательства			
	Прочие долгосрочные обязательства			
	ИТОГО по разделу IV			
	V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
	Заемные средства			
	Кредиторская задолженность			
	Доходы будущих периодов			
	Резервы предстоящих расходов			
	Прочие краткосрочные обязательства			
	ИТОГО по разделу V			
	БАЛАНС			

Руководитель _____
(подпись) (расшифровка)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка)

"__" _____ 200_ г.

Оглавление

ВВЕДЕНИЕ.....	3
1. ОСНОВЫ ТЕОРИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	
1.1. Необходимость учета. Общие сведения о бухгалтерском учете.....	4
1.2. Предмет бухгалтерского учета.....	8
1.3. Метод бухгалтерского учета	13
1.4. Синтетический и аналитический учет	25
1.5. Техника и форма бухгалтерского учета	31
2. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ	
2.1. Учет кассовых операций.....	39
2.2. Учет операций по расчетному счету	43
2.3. Учет операций в иностранной валюте	47
2.4. Учет операций по специальным счетам	53
2.5. Учет финансовых вложений.....	56
2.6. Дебиторская и кредиторская задолженность.....	65
2.7. Расчеты с поставщиками и подрядчиками.....	67
2.8. Расчеты с покупателями и заказчиками.....	68
2.9. Расчеты с подотчетными лицами.....	69
2.10. Расчеты с персоналом по прочим операциям.....	71
3. УЧЕТ ТРУДА И ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ	
3.1. Понятие договора	74
3.2. Виды, формы и системы оплаты труда.....	77
3.3. Доплаты и надбавки.....	82
3.4. Удержание из заработной платы	86
3.5. Налог на доходы физических лиц	87
3.6. Аналитический и синтетический учет заработной платы	95
3.7. Взносы во внебюджетные фонды	97
4. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	
4.1. Понятие материально-производственных запасов и их классификация	100
4.2. Оценка материалов	101
4.3. Учет движения материалов.....	106
4.4. Синтетический учет материалов	110
4.5. Инвентаризация материалов	112
4.6. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности ...	113

5. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
5.1. Понятие и классификация основных средств	116
5.2. Оценка основных средств.....	119
5.3. Отражение в учете движения основных средств	123
5.4. Учет амортизации (износа) основных средств.....	128
5.5. Учет затрат на ремонт основных средств	135
5.6. Особенности учета арендованных основных средств	137
5.7. Инвентаризация основных средств	140
5.8. Доходные вложения в материальные ценности	142
5.9. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности ...	143
6. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
6.1. Понятие нематериальных активов	145
6.2. Оценка и амортизация нематериальных активов.....	146
6.3. Синтетический учет нематериальных активов.....	156
6.4. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности ...	158
7. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	
7.1. Определение и состав затрат, включаемых в себестоимость	161
7.2. Классификация и признание расходов организации для целей бухгалтерского учета и отчетности.....	163
7.3. Классификация затрат для исчисления себестоимости, контроля и регулирования	167
7.4. Система счетов для учета затрат на производство.....	172
7.5. Методы распределения косвенных затрат	178
7.6. Методы калькулирования себестоимости продукции....	181
7.7. Учет и оценка незавершенного производства	184
8. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ, РАБОТ, УСЛУГ	
8.1. Оценка готовой продукции	186
8.2. Учет выпуска готовой продукции, услуг, работ, товаров	187
8.3. Учет расходов на продажу	193
8.4. Раскрытие информации о готовой и отгруженной продукции, товарах и расходах на продажу в бухгалтерской отчетности.....	195
9. УЧЕТ РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРОВ, УСЛУГ.....	198
10. УЧЕТ ДОХОДОВ	
10.1. Признание и классификация доходов.....	203
10.2. Учет прочих доходов и расходов.....	206

10.3. Учет доходов будущих периодов	210
10.4. Учет финансовых результатов	212
11. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА	
11.1. Учет уставного капитала.....	214
11.2. Учет резервного и добавочного капитала	218
11.3. Учет нераспределенной прибыли	220
11.4. Целевые финансовые поступления	221
11.5. Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности	223
12. УЧЕТ КРЕДИТОВ И ЗАЙМОВ	
12.1. Понятие кредита и займа.....	225
12.2. Бухгалтерский учет кредитов и займов	228
12.3. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности..	232
13. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	
13.1. Состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней	234
13.2. Содержание бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках	237
13.3. Содержание отчета об изменениях капитала и отчета о движении денежных средств	239
13.4. Пояснения к бухгалтерскому балансу и пояснительная записка.....	240
13.5. Публичность бухгалтерской отчетности	243
13.6. Отражение в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты, оценочных обязательств, условных обязательств и условных активов	244
13.7. Информация о связанных сторонах.....	248
13.8. Информация по сегментам	251
14. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ	
14.1. Понятие учетной политики, формирование и изменение	254
14.2. Раскрытие учетной политики	258
15. МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ.....	260
Полный перечень положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) на 2011 год	270
Приложение 1. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.....	274
Приложение 2. Бухгалтерский баланс	281

Учебное издание

Григорьева Марина Владимировна
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Корректор Л.И. Кирпиченко

Компьютерная верстка Е.Н. Ворониной

Подписано в печать 09.12.11. Формат 64x80/16.

Усл. печ. л. 16,74. Тираж 500 экз. Заказ 1152.

Томский государственный университет
систем управления и радиоэлектроники.
634050, г. Томск, пр. Ленина, 40.
Тел. (3822) 533018.