

Краснодарский университет МВД России

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Краснодар
2018

УДК 657
ББК 65.052
Б94

Одобрено
редакционно-издательским советом
Краснодарского университета
МВД России

Составитель *Н. Н. Калинина*

Рецензенты:

А. И. Маштаков, кандидат экономических наук, доцент (Главное управление МВД России по Краснодарскому краю);

О. А. Цымлянская, кандидат экономических наук, доцент (Ростовский институт МВД России).

Б94 **Бухгалтерский учет** [Электронный ресурс] : учеб. пособие /
сост. Н. Н. Калинина. – Электрон. дан. – Краснодар : Краснодар-
ский университет МВД России, 2018. – 1 электрон. опт. диск (CD-
ROM).

ISBN 978-5-9266-1434-0

Рассматриваются теоретические положения и практические аспекты организации и ведения бухгалтерского учета.

Для профессорско-преподавательского состава курсантов и слушателей, обучающихся по специальности 38.05.01 Экономическая безопасность особенностей организации и осуществления бухгалтерского учета на предприятиях и в организациях разных организационно-правовых форм.

УДК 657
ББК 65.052

ISBN 978-5-9266-1434-0

© Краснодарский университет
МВД России, 2018

© Калинина Н.Н., составление, 2018

Оглавление

Предисловие.....	5
Тема 1. Сущность, цели и содержание бухгалтерского учета.....	8
Тема 2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.....	44
Тема 3. Предмет и метод бухгалтерского учета.....	62
Тема 4. Бухгалтерский баланс.....	69
Тема 5. Система счетов и двойная запись	92
Тема 6. Документирование хозяйственных операций и первичный учет.....	109
Тема 7. Инвентаризация.....	122
Тема 8. Стоимостное измерение.....	129
Тема 9. Принципы учета основных хозяйственных операций....	145
Тема 10. Техника бухгалтерского учета.....	175
Тема 11. Формы бухгалтерского учета.....	187
Тема 12. Основы бухгалтерской (финансовой) отчетности.....	201
Тема 13. Учетная политика предприятия.....	208
Тема 14. Организация бухгалтерского учета.....	225
Тема 15. Учет кассовых операций.....	239
Тема 16. Учет операций по расчетным и специальным счетам...	261
Тема 17. Особенности учета операций по валютным счетам.....	283
Тема 18. Учет основных средств.....	304
Тема 19. Учет аренды.....	333
Тема 20. Учет нематериальных активов.....	350
Тема 21. Учет финансовых вложений.....	374
Тема 22. Учет материально-производственных запасов.....	398
Тема 23. Учет затрат на производство.....	422
Тема 24. Учет готовой продукции.....	443
Тема 25. Учёт товаров для перепродажи.....	463
Тема 26. Учет собственного капитала.....	489
Тема 27. Учет расчетов организации.....	507
Тема 28. Учет расчетов с работниками.....	537
Тема 29. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами.....	559
Тема 30. Учет финансовых результатов.....	575

Тема 31. Концепция бухгалтерской отчетности России в международной практике. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и требования, предъявляемые к ней.....	594
Тема 32. Бухгалтерский баланс – основная часть отчетности...	609
Тема 33. Отчет о прибылях и убытках.....	629
Тема 34. Отчет об изменениях капитала.....	649
Тема 35. Отчет о движении денежных средств.....	660
Тема 36. Приложение к бухгалтерскому балансу.	
Пояснительная записка, ее содержание.....	680
Тестовые задания.....	699
Список литературы.....	762

Предисловие

Бухгалтерский учет представляет собой систему сплошного непрерывного отражения средств и процессов хозяйственной деятельности предприятия. В бухгалтерском учете отражаются все важнейшие стороны деятельности предприятия, количество материальных и денежных средств, определяется объем и себестоимость заготовления материалов, производства продукции, реализации, выявляются результаты хозяйственной деятельности предприятия.

К первоочередным задачам бухгалтерского учета относятся:

- своевременность учета: достижение отражения в нем всех хозяйственных операций по мере их выполнения;
- единообразие и сопоставимость учета и отчетности: установление для всех предприятий речного транспорта единых приемов и форм учета;
- полнота учета: обеспечение регистрации всех хозяйственных операций и детализации необходимых показателей, позволяющих получить полное представление о деятельности предприятия;
- доступность учета и отчетности: упрощение показателей, чтобы они были понятны не только специалистам, но и рядовым работникам предприятия;
- экономичность учета и отчетности: рационализация техники всех учетных процессов, упрощение и сокращение отчетных данных, а также использование механизации, облегчающей труд сотрудников бухгалтерии;
- объективность учета: точное, правильное отражение хозяйственной деятельности предприятия.

Целью изучения дисциплины «Бухгалтерский учет» является ознакомление обучающихся с основами бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, овладение навыками практического бухгалтерского учета.

Основными задачами дисциплины являются:

- формирование системы знаний о бухгалтерском учете как одной из функций предпринимательской деятельности, направленной на получение прибыли;
- закрепление, систематизация и развитие практических умений и навыков курсантов (слушателей) по организации первичного бухгалтерского учета, формированию учетной регистрации и накоплению информации финансового характера с целью последующего ее представления в формах бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- выработка навыков у обучающихся по решению комплекса практических задач для каждого объекта бухгалтерского учета.

Дисциплина «Бухгалтерский учет» относится к базовой части 3.1 профессионального цикла (С.3.1.13).

Для начала изучения дисциплины обучающийся должен:

знать:

- основные методы и средства поиска, систематизации, обработки, передачи и защиты информации; современные программные продукты, необходимые для решения экономико-статистических задач; состав, функции и конкретные возможности справочных и информационно-поисковых систем;

- основные понятия, категории и инструменты экономической теории и прикладных экономических дисциплин;

- основные концепции экономической мысли, экономические воззрения в контексте истории экономических учений;

- основные особенности современных ведущих школ и направлений экономической науки; субъектов предпринимательства, их организационно-правовые формы, структуру;

- нормативно-правовое регулирование деятельности субъектов предпринимательства;

уметь:

- проводить финансовые вычисления;

- работать в глобальной и локальной компьютерных сетях;

- самообучаться в современных компьютерных средах;

- организовывать автоматизированное рабочее место;

- анализировать во взаимосвязи экономические явления, процессы и институты на микро- и макроуровне;

- выявлять проблемы экономического характера при анализе конкретных ситуаций, предлагать способы их решения с учетом критериев социально-экономической эффективности, оценки рисков и возможных социально-экономических последствий;

владеть:

- навыками поведения в служебном коллективе и общения с гражданами в соответствии с нормами служебного и общего этикета;

- навыками конструктивного общения в процессе профессиональной деятельности, выстраивания социальных и профессиональных взаимодействий с учетом этнокультурных и конфессиональных различий;

- навыками установления психологического контакта, визуальной психодиагностики и психологического воздействия, правильного поведения в конфликтной ситуации;

- навыками эконометрического исследования эмпирических данных;

- навыками компьютерной обработки служебной документации, статистической информации и деловой графики; работы с информационно-поисковыми и информационно-справочными системами и базами данных, используемыми в профессиональной деятельности;

- современными методами сбора, обработки и анализа экономических и социальных данных;

- методами и приемами анализа экономических явлений и процессов с помощью стандартных эконометрических моделей;

- современными методиками расчета и анализа социально-экономических показателей, характеризующих экономические процессы и явления на микро- и макроуровне;

- навыками и правилами расчета основных экономических параметров деятельности предприятия, организации, учреждения; методами оценки эффективности работы предприятия, организации, учреждения;

Процесс изучения дисциплины направлен на формирование следующих профессиональных компетенций:

а) в области расчетно-экономической, проектно-экономической деятельности:

- способностью подготавливать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов (ПК-1);

- способностью осуществлять бухгалтерский, финансовый, оперативный, управленческий и статистические учеты хозяйствующих субъектов; применять методики и стандарты ведения бухгалтерского, налогового, бюджетного учетов, формирования и предоставления бухгалтерской, налоговой, бюджетной отчетности (ПК-6);

б) в области информационно-аналитической деятельности:

- способностью осуществлять сбор, анализ, систематизацию, оценку и интерпретацию данных, необходимых для решения профессиональных задач (ПК-31);

- способностью выбирать инструментальные средства для обработки финансовой, бухгалтерской и иной экономической информации и обосновывать свой выбор (ПК-32);

в) в области научно-исследовательской деятельности:

- способностью готовить отчеты, справки и доклады по результатам выполненных исследований (ПК-53).

Тема 1. Сущность, цели и содержание бухгалтерского учета

План

Введение

1. Основные этапы развития бухгалтерского учета
2. Виды хозяйственного учета
3. Основные принципы бухгалтерского учета
4. Пользователи бухгалтерской информацией
5. Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами

Введение

Бухгалтерский учет является неотъемлемой частью системы управления современным предприятием или организацией. Он имеет многовековую историю своего становления и развития. Появившись практически одновременно с письменностью, он стал одним из важнейших условий, предопределяющих эффективность хозяйствования предприятий и организаций, фирм и корпораций.

Становление рыночной экономики расширяет границы применения бухгалтерского учета, поскольку появляются новые его объекты и как результат этого – новые пользователи учетной информации.

Данные бухгалтерского учета используются не только менеджерами предприятия для планирования, анализа и контроля финансово-хозяйственной деятельности, но и инвесторами, кредиторами, налоговыми органами, банками и т. д. Именно поэтому интерес к данной профессии не уменьшается на протяжении всей истории его развития.

Постоянный рост объема учетной информации, вызывает объективную необходимость дальнейшего совершенствования форм и методов бухгалтерского учета, сокращение времени регистрации и обработки первичных учетных данных путем применения вычислительной техники.

В последние годы значительно выросла потребность в специалистах в области бухгалтерского учета, интерес к данной профессии не уменьшается. Развитие рыночных отношений в России, появление новых форм предпринимательской деятельности привело к быстрому росту числа хозяйствующих субъектов, в каждом из которых должен быть организован бухгалтерский учет.

В настоящее время система бухгалтерского учета России находится в стадии реформирования. Согласно Государственной программе перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в настоящее время осуществляется постепенная ориентация национальных стандартов (правил) учета на международные стандарты финансовой отчетности (МСФО). В процессе реформирования учета в стране были разработаны новые концептуальные основы построения

бухгалтерского учета в условиях рыночной экономики, принят Федеральный закон «О бухгалтерском учете», разработано 26 Положения по бухгалтерскому учету, введен в действие новый План счетов бухгалтерского учета, идет формирование систем управленческого и налогового учета.

Данные обстоятельства позволяют сделать важный вывод: уровень постановки бухгалтерского учета определяет степень экономической безопасности государства.

Подготовка, переподготовка и аттестация бухгалтерских кадров в программе реформирования, бухгалтерского учета предусматривается по четырем уровням квалификации:

- бухгалтер с начальным профессиональным образованием (бухгалтер-счетовод);
- бухгалтер со средним специальным профессиональным образованием (бухгалтер-техник);
- бухгалтер с высшим профессиональным образованием (бухгалтер-экономист);
- бухгалтер с дополнительным к высшему бухгалтерским образованием и практическими профессиональными навыками (профессиональный бухгалтер и аудитор).

«Бухгалтерский учет» является обязательным предметом при подготовке специалистов по бухгалтерскому учету, финансам, кредиту, налогам и налогообложению, экономической безопасности, страхованию и других экономических специальностей.

1. Основные этапы развития бухгалтерского учета

Развитие учета – это развитие бухгалтерской мысли. Есть бухгалтеры, убежденные в том, что в нашем деле практика – все, теория – ничто, «выдумывают от нечего делать». Но если все-таки что-то делать, надо знать, *что* делать, *зачем* делать и *как* делать. На эти вопросы ответ может быть дан только человеческой мыслью, и на разных этапах бухгалтеры отвечали на них по-разному.

Суть эволюции бухгалтерской мысли мы можем представить как последовательное восхождение от конкретного ко все более абстрактному пониманию хозяйства, что позволяет более эффективно управлять им. Отсюда вытекает очень важный вывод.

Занимаясь теорией бухгалтерского учета, мы должны представлять его как развивающуюся идею совершенствования процессов управления хозяйственной деятельностью.

Но чтобы лучше управлять, надо совершенствовать и сам инструмент управления. В нашем случае – это методология бухгалтерского учета.

Методология бухгалтерского учета прошла шесть главных этапов, умножаясь, усложняясь и совершенствуясь. При этом достижения преды-

дущих этапов органически включаются в состав последующих этапов, растворяются в них. Рассмотрим эти этапы (рис. 1).

1. Натуралистический (4000 до н.э. – 500 до н.э.). Мысль бухгалтера достаточно примитивна, он хочет отразить в учете то, что видит, с чем работает. Сначала просто отразить, затем точность отражения превращается в идеал. Чем точнее учет фиксирует происходящее в хозяйстве, тем лучше. Так возникает центральное понятие бухгалтерского учета – факт хозяйственной жизни.

В основе учета всегда лежали, лежат и будут лежать факты хозяйственной жизни. В самом общем виде *факт хозяйственной жизни* – это то, что должен согласно программе наблюдения (инструкции) зарегистрировать бухгалтер. Любая единица имущества, находящаяся в организации, должна быть зафиксирована в учете. Так рождается инвентаризация и вместе с ней материальные (инвентарные) счета. Каждый факт хозяйственной жизни, порождающий обязательства сторон, тоже должен быть отражен в учете, и это приводит к такому методу учета, как колляция (сверка взаимных расчетов), а в самом учете для ее фиксации возникают счета расчетов.

Все факты делятся на факты состояния, действия и события.

Факты состояния предопределили и первые учетные приемы – *инвентаризацию* – констатацию того, что есть, и *колляцию* – установление, кто кому и что должен. Факты действия (обычная работа) и факты события (форс-мажорные) отражались там же в порядке констатации¹.

И для регистрации фактов хозяйственной жизни появились первые счета: инвентарные (материальные) и счета расчетов (контокоррентные).

На этом этапе очень важно понять, что первоначально факты предопределяют учет, но со временем сам учет будет создавать факты хозяйственной жизни.

2. Стоимостный (500 до н.э. – 1300). Появление денег (первые монеты возникли в V в. до н.э.) привело к возникновению нового приема – *оценки*, которая проводилась во всех случаях, когда деньги выступали в функции меры стоимости. С этого момента объект учета – факт хозяйственной жизни – раздвоился, ибо сначала он отражался в натуральном измерении, а потом (или одновременно) в денежном.

Денежная оценка вносит в учет определенную условность, например, поступило на предприятие 200 кг зерна. Сразу же возникает вопрос: как этот вес представить в деньгах. Можно по цене приобретения, можно по текущей рыночной цене, можно по продажной цене, можно по объективной (или субъективной) ценности зерна для данного предприятия и т.д. Внося в учет элементы условности, любая оценка создает тем самым основу для научных изысканий.

¹ Различие между действиями и событиями легко понять на следующих примерах: привезли в магазин товары — действие, товары сгорели — событие.

Но появление денег имело еще одно следствие: деление учета на *патримональный* и *камеральный*. В первом упор делался на учет имущества, во втором – на отражение прихода и расхода денег. В патримональном учете деньги выступают в функции меры стоимости, в камеральном учете – как средство платежа. На этом этапе развития учета счета велись и в натуральном, и стоимостном измерении.

3. Диграфический (1300 – 1850). Желание и необходимость выявлять финансовый результат хозяйственной деятельности привели к разделению патримонального учета на *униграфический* (простая запись) и *диграфический* (двойная запись).

Обе ветви бухгалтерского учета существуют и в наши дни, но в целом диграфический учет (основан на двойной записи) получил гораздо большее развитие. Тем не менее распространение малых предприятий и появление компьютерной техники явно оживили возможности и униграфического учета, основанного на простой записи. Исследователи по-разному оценивают взаимосвязи между учетом униграфическим и диграфическим. И тут необходимо подчеркнуть, что все логические построения, направленные на реконструкцию реальных исторических процессов, условны. Большинство авторов искренне полагают, что двойная бухгалтерия родилась из простой. Однако некоторые, составляющие явное меньшинство, не без основания считают, что униграфическая бухгалтерия родилась из двойной, а не наоборот. По их мнению, кто-то просто исключил из системы счетов двойной бухгалтерии счета собственника и тем самым создал униграфический учет. Для ответа на этот вопрос необходимо установить: совпадал ли по времени переход на денежный измеритель с переходом к двойной бухгалтерии, которая органически невозможна без единого обобщающего измерителя, или же такой переход возник значительно раньше формирования диграфизма. В первом случае необходимость использования двойной записи привела к возникновению единого обобщающего денежного измерителя, без которого бухгалтерия уже не могла существовать, во втором случае она могла существовать, но не могла быть эффективной. В обоих случаях это означало еще большую степень условности учетных данных.

В плане счетов произошла революция, так как появились условные счета (счета порядка и метода); счета собственных средств – счет капитала и дополнительный к нему счет прибылей и убытков.

4. Теоретико-практический (1850 – 1900). Дальнейшее развитие диграфического учета шло по двум направлениям. Одни бухгалтеры пытались истолковать факты хозяйственной жизни с позиций юриспруденции, другие рассматривали их как экономические, при этом возникал вопрос о приоритете формы (право) над содержанием или содержания (экономика) над формой. Другие бухгалтеры, а их было большинство, значительное внимание уделяли учетной процедуре, что привело к *дифференциации* счетов, их классификации, развитию различных *форм счетоводства*. Желание познать

содержание учитываемых процессов и сделать бухгалтерскую процедуру более эффективной привело к возникновению условных категорий (баланс, прибыль, себестоимость, издержки производства и обращения и т.п.), и практика учета еще более отделилась от конкретной реальной действительности, но с тем, чтобы лучше понять и эффективнее воздействовать на нее.

Это нашло отражение в новой дифференциации счетов. Теперь наряду со счетами «собственными» (материальные, расчетов), полуустановными (счета собственных средств) появились совершенно условные «метафизические» счета (результатные и контрарные), и бухгалтерский учет стал приобретать вид уже не фотографии, а нечто подобное рентгенограмме.

5. Научный (1900 – 1950). Много веков бухгалтерский учет существовал как практическая деятельность (счетоводство). Она включала набор процедур, выбор между которыми делался методом проб и ошибок. В середине XIX в. были заложены основы бухгалтерской науки (счетоведения), сформулирован и обоснован ее категорийный аппарат. До конца XIX в. преобладала юридическая интерпретация учета, с начала XX в. получило признание экономическое его понимание. Оба научных направления сосуществовали, время от времени влияние одного усиливалось, другого ослабевало, но ни одна из доктрин не имела господствующего значения, и ни одна из них не исчезала. При этом появление условных категорий сначала было стихийным. Но в определенный момент возникла необходимость в их осмыслении. Оно началось через истолкование центральной категории – *баланса*.

Одни понимали его как следствие двойной записи (*динамическая трактовка*), другие – как упрощенную инвентарную опись (*статическая трактовка*). Последняя требовала подтверждения, что привело к возникновению современного *аудита*.

Существенное значение на этом этапе получают учет затрат и калькуляция себестоимости работ и услуг.

По учету затрат патримониальное счетоводство связано с камеральным. Последнее фиксировало затраты в соответствии со сметой, первое – по мере возникновения. *Теория калькуляции себестоимости* возникла в начале XX в. Она предполагала расчет полной себестоимости, т.е. включение в нее как прямых, так и косвенных затрат. Дальнейшее влияние камерального учета создало систему *стандарт-костс*, предусматривающую предварительную калькуляцию и жесткое нормирование предстоящих расходов. Это был переворот в учете. К середине 30-х годов были сформулированы принципы *директ-костинга* – метода, при котором в состав себестоимости включаются только прямые затраты, что позволяло расширять объемы производства, снижая отпускные цены до исчисленной части себестоимости. В начале 50-х годов был предложен метод *учета затрат по центрам ответственности*, т.е. учет затрат по местам их фиксации. И наконец, уже в конце XX в. возникает метод *ABC* – исчисление за-

трат по каждой функции управления. В дальнейшем это направление привело к возникновению управленческого учета. С середины XIX в. распространение акционерных обществ и изменения в налогообложении привели к резкому усилению налогового законодательства. В ряде европейских стран (Германия, Франция, Швеция, Бельгия, Дания, Люксембург и т.д.) вводится жесткая и весьма детальная регламентация бухгалтерского учета, которая породила в обществе ожидания появления специальной отрасли права – бухгалтерского.

6. Современный (с 1950) этап привел к развитию динамической и статической трактовки баланса и к попыткам их некоторого синтеза.

Динамическая трактовка и эволюция методов калькуляции привели к рождению управленческого учета, а статическая трактовка предопределила возникновение международных стандартов финансовой отчетности – МСФО и *национального счетоводства*. Обе трактовки оказывают влияние на формирование налогового учета.

В целом меняется природа счетов, происходит переход от учета предприятий к учету всего народного хозяйства; счета перестают отражать довольно точные юридические явления и начинают концентрировать движение информации, каждый счет становится «черным ящиком», имеющим вход (дебет) и выход (кредит). На этом этапе было осознано, что учет ведется в интересах различных групп, участвующих в хозяйственных процессах, и единый бухгалтерский учет предстает в различных видах: налоговый учет ведется в интересах государства, финансовый – для актуальных и потенциальных собственников, управленческий – вследствие нужд администрации. Однако бухгалтерский учет – один во всех лицах. Его прошлое прячется от нас, оставляя только разрозненные фрагменты, связь между которыми мы должны проследить.

Бухгалтерский учет как наука

Как было отмечено, четвертый этап бухгалтерского учета характеризуется тем, что он стал наукой. И хотя это очевидно, тем не менее еще есть бухгалтеры, занимающие видное положение в профессиональных кругах, которые утверждают, что бухгалтерия слишком примитивное ремесло, чтобы называться наукой. В этом виноваты не проблемы учета, а бухгалтеры, слишком приземлено, думающие о своей профессии. Достаточно сослаться на формальную сторону дела, ибо большинство специалистов убеждено в том, что бухгалтерский учет – наука, хотя бы потому, что в университетах существуют соответствующие кафедры, а ученые советы многих университетов присваивают за бухгалтерские труды степени кандидатов и докторов наук. Это, безусловно, правильный, но формальный ответ. Однако ответ по существу будет не менее убедительным.

Существует минимум пять трактовок науки, и мы должны сообщить, что бухгалтерский учет соответствует каждой из них.

Г. В. Ф. Гегель (1770 – 1831) и вслед за ним марксисты утверждали, что знание может считаться научным только тогда, когда оно описывает объективные закономерности. Развитие бухгалтерского учета в течение многих веков, как будет показано в учебнике, демонстрирует диалектику этого развития.

О. Конт (1798 – 1857) понимал под наукой систематизированное знание, и то, что бухгалтерский учет, основанный на принципах двойной записи, бесспорно отвечает этому критерию, не вызывает сомнений.

К. Поппер (1902 – 1994) выдвинул два критерия отнесения утверждений к научной теории: старый традиционный – практика критерий истины (верификация), и новый – любая теория, если она претендует на статус научной, должна объяснять множество практических ситуаций, но не все из них (фальсификация). Как мы это увидим дальше, балансовая теория хорошо объясняет записи по счетам источников собственных средств, но не может вразумительно объяснить записи по счетам расчетов и, напротив, меновая теория, хорошо объясняя записи по счетам расчетов, недостаточно ясно объясняет характер записей по счетам собственных средств, т.е. с точки зрения критериев Поппера бухгалтерский учет, безусловно, наука.

Т. Кун (1922 – 1995) выдвинул идею парадигмы, т.е. совокупности общепризнанных знаний. Переход от одной парадигмы к другой представляет собой научную революцию. Если мы обратимся к этапам развития бухгалтерского учета, то увидим, что каждый из приведенных этапов характеризуется определенной парадигмой, и смена парадигм означала новый уровень абстракции в познании фактов хозяйственной жизни и интеллектуальную революцию в развитии бухгалтерской мысли.

Наконец, П. Фейерабенд (1924 – 1994) утверждал, что наука развивается в соответствии со сменой поколений ученых. Каждое новое поколение отрицает взгляды предшествующего поколения, это есть развивающаяся наука.

Все перечисленные трактовки можно отнести к бухгалтерскому учету, и это хорошо известно нашим коллегам.

От себя отметим, что всякое знание становится наукой тогда и только тогда, когда оно сталкивается с серьезными сложными проблемами. Очень хорошо сказал по этому поводу Карл Поппер: «Мы не изучаем какой-то предмет, мы изучаем проблемы» [Цит.: Эволюционная... с. 242]. И в самом деле, если есть серьезные теоретические проблемы, решение которых влияет на практику, значит, есть и наука.

Наука возникает с появлением сложных проблем, а проблемы – это, согласно этимологии, – задачи. Задачи предусматривают наличие двух (как минимум) ситуаций – одной реальной, существующей, и другой – желаемой. Следовательно, чтобы наука была для нас практически полезной, бухгалтеры должны научиться понимать и решать свои задачи, рассматривая их как проблемы.

Структура современного бухгалтерского учета

Мы рассматривали бухгалтерский учет как часть информационной учетной системы общества. В целом она распадается на макро- и микроуровни.

Макроуровень представлен национальным счетоводством, которое, в сущности, выступает как часть экономической статистики, но использует бухгалтерский принцип двойной записи для исчисления показателей экономического развития страны (валовой национальный продукт, национальный доход, платежный и торговый балансы и т.д.).

Микроуровень представлен камеральным (бюджетным) учетом и собственно учетом бухгалтерским. В основе камерального учета лежит фиксация расходов и доходов, и он применяется, как правило, в тех организациях, в которых есть расходы, но доходы не зарабатываются, а формируются в виде ассигнований, членских взносов и т.п.

Бухгалтерский учет имеет своим предметом средства предприятия и их источники, его цель – выявление финансового положения предприятия и результата хозяйственной деятельности: прибыли или убытка.

2. Виды хозяйственного учета

Учет возник в глубокой древности. Его возникновение и развитие обуславливалось материальным производством. С развитием человеческого общества изменялись способы учета и техника отражения явлений материального производства. Так, при первобытнообщинном строе, где отсутствовало деление общества на классы, объектами учета являлись общинные запасы орудий и предметов труда, продукты труда и несложные хозяйственные операции. Прimitивное производство обуславливало и примитивную технику учета (деревянные бирки, шкурки с узелками, зарубки на деревьях и т. д.) Учет велся в интересах всей общины.

В дальнейшем, в период распада первобытнообщинного строя и возникновения рабовладельческого способа производства, в условиях появления и развития частной собственности на средства производства, учет становится на службу интересов собственников.

В период феодального строя хозяйственный учет развивался и совершенствовался как ремесло. Его цели, задачи, и характер определялись сущностью этой операции. В учете получали отражение не только средства производства, но и доходы, и расходы феодалов. Таким образом, учет как система регистрации фактов хозяйственной деятельности возник еще на ранних стадиях развития общества из потребности материального производства, когда оно достигло такого уровня, при котором стало необходимым применение хотя бы простейших форм учета и контроля.

Следовательно, хозяйственный учет представляет собой наблюдение и регистрацию количественных изменений и качественную характеристику хозяйственных явлений в целях контроля и управления ими.

По мере роста общественного производства, в связи с формированием новых производственных отношений, значение хозяйственного учета возрастало, методы и организационные формы его усложнялись и совершенствовались. Учет, таким образом, стал превращаться в науку, имеющую свой предмет и свой метод познания.

Содержание хозяйственного учета определяется способом производства. В условиях каждой общественно-экономической формации учету присущи свои цели, задачи и методы.

Учет охватывает все стороны хозяйственной деятельности, поэтому является важным средством управления, оперативного руководства деятельностью организаций, предприятий. Производство материальных благ, распределение их между членами общества требуют строжайшего учета и контроля.

Хозяйственный учет представляет собой количественное отражение и качественную характеристику экономических процессов с целью более эффективного руководства и управления этими процессами. Учет призван отражать и контролировать разнохарактерные экономические процессы, явления, средства во всем их многообразии.

Отсюда исторически возникла необходимость в различных видах учета – оперативного, бухгалтерского и статистического.

Хозяйственный учет – это количественная, цифровая регистрация операций по производству и распределению материальных и денежных средств, т. е. это учет, отражающий деятельность предприятий и организаций.

Поскольку процессы производства, обращения и распределения непрерывны, непрерывен и процесс расходования материальных и трудовых ресурсов. Все эти процессы нуждаются в постоянном управлении; чтобы управлять этими процессами, необходим непрерывный во времени хозяйственный учет. Без учета (наблюдения, измерения и систематизации общественных явлений и процессов) невозможен контроль, руководство и активное воздействие на эти процессы. Чтобы рационально управлять, необходима информация, ее и дает хозяйственный учет.

Хозяйство страны состоит из ряда отраслей: промышленность, сельское хозяйство, строительство, транспорт и т. д. Каждая отрасль, в свою очередь, состоит из отдельных хозяйственных подразделений: акционерные общества, заводы, фабрики, частные предприятия и т. д. Их деятельность состоит из отдельных хозяйственных процессов, а они из определенных хозяйственных операций.

Для осуществления своей хозяйственной деятельности каждое предприятие (организация, учреждение) имеет в своем распоряжении необходимые хозяйственные «средства» – здания, сооружения, машины, оборудование, материалы, денежные средства и т. д. Мы уже пояснили, что всеми этими процессами необходимо управлять с помощью учетных данных.

Управлять хозяйственной деятельностью – это значит:

- 1) планировать;
- 2) учитывать;
- 3) анализировать;
- 4) принимать решения и контролировать их выполнение.

Основными задачами хозяйственного учета являются контроль за выполнением планов хозяйствующим субъектом и обеспечение достоверных данных и сохранности его имущества.

Хорошо организованный, достоверный учет – это залог экономии, борьбы с бесхозяйственностью и злоупотреблениями.

Исходя из этого, к учету предъявляются определенные требования: точность, правдивость, полнота, ясность, доступность, своевременность, экономичность, сопоставимость учетных и плановых показателей.

В данных учета должны найти отражение все совершаемые хозяйственные операции, чтобы можно было наиболее правильно судить о результатах выполнения планов и использовать учетные данные для составления планов на будущий год.

Таким образом, анализ хозяйственного учета показывает, что он присущ любой социально-экономической формации, но его цель, задачи, содержание исторически обусловлены и зависят от способа производства.

Для руководства многообразным хозяйством требуются разнообразные, но единые данные о хозяйственной деятельности предприятия, их получают с помощью различных видов хозяйственного учета: оперативного, статистического, бухгалтерского, налогового.

В соответствии с этим все предприятия ведут бухгалтерский и налоговый учет, а оперативный и статистический – по надобности.

Несмотря на то, что каждый вид учета имеет свою сферу применения, все они неразрывно связаны между собой и представляют единую систему хозяйственного учета. Единство ее определяется следующими основными факторами:

1. С помощью различных методов каждого из видов учета наблюдают за хозяйственной деятельностью, за одними и теми же операциями на предприятиях и в организациях. Данные одного вида учета дополняют и контролируют другие учетные сведения.

2. Важнейшим источником исходных данных для каждого вида учета служат первичные документы, непосредственно отражающие хозяйственную деятельность предприятий и организаций.

Следователь и оперативный работник органа дознания должны учитывать эту взаимосвязь и использовать совокупность данных всех видов учета для изобличения преступников при установлении фактов хищений, сокрытия доходов, очковтирательства и других злоупотреблений.

Рассмотрим подробнее каждый вид хозяйственного учета.

Оперативно-технический учет – это система наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями и процессами с целью руко-

водства ими непосредственно в ходе их совершения. Оперативный учет чаще всего ограничивается рамками предприятия и организуется на местах совершения хозяйственных операций (цех, участок, филиал, склад). Сведения о хозяйственных операциях отражаются в специальных регистрах оперативного учета.

Примерами такого учета могут служить: табель учета рабочего времени; учет выработки продукции (работ, услуг) отдельными бригадами или участками; выполнение договоров отгрузки и реализации продукции или ежедневный контроль за ходом сева, уборки, вспашки и т. д. – в сельскохозяйственном производстве; выполнение плана товарооборота – в торговле. Данные такого учета используются для повседневного, текущего руководства и управления деятельностью предприятия, они могут быть получены как по телефону, так и в устной беседе, на дисплее, без документального оформления.

Особенностью оперативно-технического учета является то, что он осуществляется, как правило, не счетными работниками, а начальниками цехов, кладовщиками, лаборантами, табельщиками, бригадирами, сотрудниками охраны и т. д. Эту особенность оперативно-технического учета важно учитывать работникам правоохранительных органов при проверке сигналов о замаскированных правонарушениях.

Сведения о хозяйственных операциях отражают соответствующие отделы в специальных регистрах оперативного учета (книгах, журналах и т. д.). Записи в регистрах учета делаются на основе первичных документов или по данным технических приборов и счетчиков, собираются устно и т. д. В оперативно-техническом учете используются различные измерители: количественные (килограмм, метр, литр), денежные, качественные (сорт, процент выработки, удельный вес и т. п.).

Следовательно, оперативный (оперативно-технический) учет организуется в целях наблюдения и контроля за отдельными сторонами производственно-хозяйственной деятельности предприятий.

Значение его заключается в быстром и своевременном получении сведений о хозяйственных операциях, использовании его данных в оперативном руководстве в целях воздействия на ход выполнения установленных заданий. Оперативный учет организуется под руководством соответствующих служб предприятий.

Однако следует помнить, что этот учет не является абсолютно верным, его данные при использовании и выявлении хищений должны быть проверены другими видами учета.

Статистический учет (статистика) ведется с целью получения необходимых данных для характеристики развития хозяйства и его отдельных отраслей. Основная цель этого вида учета – получение и своевременное представление государственным органам достоверных, обоснованных данных, показывающих ход выполнения планов развития экономики в целом и

отдельных ее отраслей, наличие резервов и их использование. Сбор, разработка и экономический анализ этого материала производится на основе государственной отчетности, переписей, сложных и выборочных исследований.

Исходной базой статистического учета является отчетность отдельных предприятий, организаций, учреждений, которая составляется на основе первичных документов, данных бухгалтерского, оперативно-технического учетов. Статистическая отчетность – это совокупность сведений о результатах и условиях работы предприятий за истекший отрезок времени (месяц, квартал, полугодие, год). Отчетность должна отвечать определенным требованиям, а именно: своевременность, точность, правдивость, полнота данных, ясность и доступность при исследовании.

Известно, что статистический учет исторически возник позже бухгалтерского, когда в этом появилась объективная необходимость: с появлением крупной промышленности, ассоциаций, банков и, соответственно, промышленного, финансового, банковского капитала.

Статистический учет (статистика) связан с отражением массовых качественно-однородных социально-экономических явлений, главным образом в масштабе отрасли, экономического региона (района, области) страны. Он абстрагируется от конкретных фактов. При этом изучаются и анализируются возникающие закономерности развития процессов и явлений, характер, экономических потоков и тенденций, движение обобщенных совокупных данных. Для получения статистических данных служат первичные отчетные данные, показатели оперативного и бухгалтерского учета. Это имеет сквозной характер – от первичного звена до масштабов страны в целом. Статистика применяет свои методы:

- сводку;
- группировку;
- динамические ряды;
- выборочный метод;
- индексный метод;
- исчисление данных;
- корреляцию и т. д.

Исходной базой статистического учета в масштабах министерств и всей экономики страны в целом служит статистическая отчетность отдельных предприятий и организаций, которая составляется на основе первичных документов и в значительной степени пользуется результатами оперативного и бухгалтерского учета.

Данные статистического учета также используются в оперативной и следственной практике сотрудников правоохранительных органов.

Подлоги в статистической отчетности можно выявить при сравнении с данными оперативно-технического и бухгалтерского учетов.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, наблюдения, измерения, регистрации, обработки и получения информации

в денежном выражении об имуществе, обязательствах, хозяйственных операциях хозяйствующего субъекта и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

В. П. Астахов дает следующее определение «Бухгалтерский учет представляет собой систему сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного наблюдения, регистрации, обобщения и контроля за хозяйственной деятельностью организации с целью исчисления и оценки показателей и представления их соответствующим пользователям для обоснования и принятия решений»¹.

(Следует отметить, что Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ в ст.1 закрепляет следующее определение: «Бухгалтерский учет- формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности»)

В данном определении отражены основные этапы учетного процесса, основные отличия бухгалтерского учета от других видов учета – статистического и оперативного.

Эти отличия состоят в том, что предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками хозяйствующего субъекта. Он уже, чем в статистике, изучающей помимо хозяйственной деятельности другие стороны общественной жизни, но шире, чем в оперативном учете, отражающем только отдельные стороны хозяйственной деятельности этого субъекта. Бухгалтерский учет базируется на всей информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях предприятия, поэтому он должен быть сплошным и непрерывным, что необязательно в статистике и оперативном учете. В бухгалтерском учете его объекты обязательно отражаются в денежном выражении, что также не обязательно в других видах учета.

Из этого понятия бухгалтерского учета вытекает, что ведется он непосредственно на каждом предприятии, учреждении, организации с тем, чтобы осуществлять наблюдение и контроль за их деятельностью.

Управление – процесс целенаправленного и планомерного воздействия управляющей системы на управляемую для достижения объектом управления поставленных перед ним целей. Процесс управления функционированием предприятия включает в себя множество принимаемых решений и действий по сбору и обработке информации о производственном и экономическом функционировании, подготовке вариантов управленческих решений, их сравнению по достигаемым результатам, отбору лучших решений и обеспечению их реализации.

¹ Астахов В.П. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – М.: ВУЗОВСКИЙ УЧЕБНИК ИНФРА-М, 2011. С. 8.

Бухгалтерский учет как неотъемлемая часть системы управления организацией, выступающей в качестве отдельного имущественного комплекса, представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения в денежном выражении информации об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального отражения всех хозяйственных операций.

Правильная организация бухгалтерского учета позволяет построить модель наиболее эффективного функционирования предприятия, что является предпосылкой принятия оптимальных управленческих решений.

Данные бухгалтерского учета широко используются в планировании (бюджетировании), прогнозировании, контроле и анализе хозяйственно-финансовой деятельности предприятия.

Планирование как функция управления немыслимо без теснейшей связи с бухгалтерским учетом, так как в процессе планирования в качестве исходной информационной базы используются данные бухгалтерского учета предшествующих периодов. Учетные данные используются и при составлении различных производственных смет, текущих и перспективных планов продаж (бюджетов), затрат на производство.

Контроль как функция управления состоит в выявлении отклонений от планов, выявлении нарушений законодательных и нормативных актов. При этом источником данных о фактических результатах являются данные бухгалтерского учета.

Анализ хозяйственно-финансовой деятельности предприятия предназначен для изучения всей системы принятия и реализации управленческих решений, выявления причин отклонений и разработки мероприятий по мобилизации выявленных резервов. В процессе анализа комплексно используются как данные бухгалтерской отчетности предприятия, так и всей учетной системы предприятия.

Показатели бухгалтерской отчетности используются для статистических обобщений и обеспечивают тесную связь бухгалтерского учета с экономической статистикой.

Не менее тесная связь существует между бухгалтерским учетом и аудитом, так как основная цель аудиторской проверки заключается в подтверждении достоверности данных бухгалтерской отчетности предприятия.

Таким образом, управление предприятием осуществляется на основе полученной информации, большую часть из которой представляет система бухгалтерского учета. Через учетные данные проявляется эффективность принятых управленческих решений, и в то же время учетная информация содержит сведения, необходимые для реализации следующих функций управления – регулирования и контроля.

Именно место бухгалтерского учета в системе управления предприятием и определяет его цели и задачи.

Цель бухгалтерского учета в отношении информации для внешних пользователей состоит в формировании данных о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом положении организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений (инвесторов, заимодавцев, поставщиков и подрядчиков, покупателей, заказчиков, органов власти и общественности в целом).

Поскольку интересы заинтересованных пользователей существенно различаются, бухгалтерский учет не может удовлетворить все информационные потребности этих пользователей в полном объеме. Информация, формирующаяся в бухгалтерском учете для внешних пользователей, удовлетворяет потребности, являющиеся общими для всех пользователей.

При формировании информации в бухгалтерском учете интересы налоговой системы рассматриваются как одни из многих интересов, определяющих содержание и представление этой информации. В отношении этих интересов задача бухгалтерского учета ограничивается лишь подготовкой данных о деятельности организации, на основе которых возможно сформировать показатели, необходимые для налогообложения.

Формирование информации, удовлетворяющей потребности заинтересованных пользователей, обеспечивает руководство организации. Оно несет ответственность за информацию и предоставление ее заинтересованным пользователям.

Цель бухгалтерского учета для внутренних пользователей состоит в формировании информации, полезной руководству организации для принятия управленческих решений.

Руководство организации заинтересовано в информации, представляемой внешним пользователям, и в разнообразной дополнительной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля. При этом следует иметь в виду, что информация для внешних пользователей формируется, в том числе и на основе информации для внутренних пользователей, относящейся к финансовому положению организации, финансовым результатам ее деятельности, изменениям в ее финансовом положении.

Основными задачами бухгалтерского учета, сформулированными в предыдущем Федеральном законе «О бухгалтерском учете», являются:

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

- обеспечение внутренних и внешних пользователей информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, ис-

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

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

Решение поставленных задач позволит системе бухгалтерского учета обеспечить реализацию указанных целей по формированию информации, полезной широкому кругу пользователей

На современном этапе развития бухгалтерского учета в его структуре выделяют следующие составные части (подсистемы учета):

финансовый учет;

управленческий учет;

налоговый.

Финансовый учет – это учет в целях обеспечения информацией широкого круга заинтересованных пользователей (как внешних, так и внутренних) для принятия ими соответствующих управленческих решений.

Финансовый учет – это система сбора и обобщения учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, а также составления финансовой отчетности¹.

Управленческий учет – это учет в целях обеспечения необходимой информацией внутренних пользователей для принятия оперативных управленческих решений, нормирования, планирования, контроля и анализа, а также выработки стратегии развития предприятия².

С принятием второй части Налогового кодекса Российской Федерации (в дальнейшем НК РФ) налогоплательщики обязаны вести налоговый учет (ст. 313).

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ.

Налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных налогоплательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты в бюджет налога.

Данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) перио-

¹ Бабаев Ю. А., Пертов А. М. Теория бухгалтерского учета. Учебник. , М. Проспект. 2011. С. 9.

² Богаченко В. М., Кириллова Н. А., Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет. Учебн. Пос. Ростов-на Дону. Феникс. 2004. С. 20-21.

де, суммы остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной.

Бюджетный учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении о состоянии финансовых и нефинансовых активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, а также об операциях, изменяющих указанные активы и обязательства (ст. 264/1 БК РФ).

Все виды хозяйственного учета взаимосвязаны и дополняют друг друга.

3. Основные принципы бухгалтерского учета

Применительно к бухгалтерскому учету, чтобы подчеркнуть разницу между базовыми и основными принципами, принято использовать термины «допущения» и «требования», считая «допущения» базовым принципом, предполагающим определенные условия, создаваемые организацией при постановке бухгалтерского учета, которые не должны меняться, а «требования» – основным принципом, означающим соблюдение принятых правил организации и ведения бухгалтерского учета.

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

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

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

3. Осуществление в бухгалтерском учете текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

4. Обязательность документирования хозяйственных операций. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель утверждает также правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

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

6. Оценка объектов учета в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, – по рыночной стоимости на дату оприходования; имущества, произведенного в самой организации, – по стоимости его изготовления. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Минфина РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

7. Обязательность проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций.

8. Формирование учетной политики для ведения бухгалтерского учета в организации в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

В таблице 1.2 представлены перечень и краткая характеристика допущений и требований, применяемых в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.

Таблица 1.2

Наименование	Определение
1	2
<i>Допущения</i>	
Имущественной обособленности	Имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и других организаций
Непрерывности деятельности	Организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности, и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке
Последовательности применения учетной политики	Выбранная организацией учетная политика применяется последовательно, от одного отчетного года к другому

Временной определенности фактов хозяйственной деятельности	Факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду (и, следовательно, отражаются в бухгалтерском учете), в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами
<i>Требования</i>	
Полноты	Полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности
Своевременности	Отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете по мере их совершения
Осмотрительности	Большая готовность к бухгалтерскому учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская создания скрытых резервов)
Приоритета содержания перед формой	Отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования
Непротиворечивости	Тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на первое число каждого месяца, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета
Рациональности	Рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации

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

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

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

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

Следует отметить, что указанный принцип бухгалтерского учета применяется лишь в отечественной практике, поскольку некоторые руководители организаций в силу недостаточной развитости рыночных отношений стремятся использовать в личном домашнем хозяйстве имущество организаций (компьютеры, холодильники, другую бытовую технику и т.п.). В связи с этим, для обеспечения действенности принципа имущественной обособленности необходимо проверять правильность документального оформления принятого в организацию имущества, его фактическое наличие, отражение этого имущества в инвентаризационных описях.

Допущение имущественной обособленности обуславливает необходимость отражения собственного имущества организации на балансовых счетах, а имущества, принадлежащего другим организациям, – на забалансовых счетах. Исключение из этого правила допускается в отношении лизингового имущества, которое в соответствии с законом о лизинговом имуществе может учитываться на балансе либо лизингодателя, либо лизингополучателя.

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

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

Последовательное применение учетной политики по годам необходимо прежде всего для обеспечения сопоставимости отчетных данных на начало и конец отчетных периодов. Поэтому в случае изменения отдельных элементов учетной политики соответствующие отчетные данные на начало отчетного периода подвергаются корректировке.

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

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

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

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

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

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

Выполнение данного требования обеспечивается обязательным документированием всех хозяйственных операций в организации, своевременным проведением инвентаризации имущества и отражением ее результатов в учете.

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

Выполнение данного требования обеспечивается прежде всего своевременным документальным оформлением фактов хозяйственной деятельности. Как уже отмечалось, первичные бухгалтерские документы должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или сразу после их окончания.

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

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

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

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

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

Следует отметить, что внедрение в отечественную учетную практику требования приоритета содержания перед формой должно привести к признанию права бухгалтера на решение учетных проблем на основе его *профессионального суждения*, широко практикуемого в западных странах.

Однако на практике требование приоритета содержания перед формой в отечественном учете по существу не признается. Работники финансовых, налоговых, судебных органов при рассмотрении спорных вопросов по учетным проблемам решают их, как правило, с формальных позиций, не признавая за бухгалтером право на профессиональное суждение.

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

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

Во исполнение данного требования необходимо изучить прежде всего возможности повышения уровня механизации и автоматизации учетных работ на всех этапах, начиная с этапа сбора и регистрации информации (применение современных счетчиков, датчиков, измерительных устройств, мерной тары и т.п.). Следует также изучить рациональность структуры аппарата бухгалтерии, уровень квалификации каждого работника бухгалтерии и т. д.

Исходя из требования рациональности следует решать многие вопросы по бухгалтерскому учету, например самим составлять первичные документы по списанию расходов за оказываемые услуги сторонним организациям при задержке поступления от них расчетных документов (за потребленную в декабре электроэнергию счета, как правило, поступают в следующем году).

Основные принципы бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности изложены в п. 4.1 Концепции бухгалтерского учета в рыночной экономике России, одобренной Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров (ИПБ России) 29 декабря 1997 г., а также в п. 6.7 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

Международные бухгалтерские принципы

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

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

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

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

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

Уместность. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые,

настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки.

На уместность информации влияют ее характер и существенность.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Пользователи бухгалтерской информацией

В силу достоинств, присущих бухгалтерскому учету, что было отмечено ранее, его нередко называют «языком бизнеса», всеобщим языком делового общения участников развитого рынка. На языке бухгалтерского учета соответствующая информация доводится до его пользователей. Пользователем бухгалтерской отчетности признается любое юридическое или физическое лицо, заинтересованное в информации об организации. В связи с этим представляет интерес круг пользователей учетной информации. Несмотря на то что данный круг пользователей достаточно стабилен, их требования к этой информации различны. Различие вызвано в первую очередь характером их интересов. Одних интересует доход на вложенный в данную фирму капитал, других – обложение налогом этого дохода, третьих – полнота и своевременность оплаты затраченного труда и т.д. На содержание различий оказывает влияние также состав пользователей (рис. 1.1).

В соответствии с общей концепцией международных стандартов бухгалтерского учета пользователями учетной информации являются: служащие, поставщики, кредиторы, инвесторы, покупатели, правительство, общественность.

Первую группу составляют *внутренние пользователи*. В широком контексте к ним относятся: администрация фирмы, ее менеджеры, наконец, персонал фирмы. Администрация пользуется учетной информацией на всех стадиях принятия управленческих решений: при планировании, контроле и оценке эффективности самой функции управления. Все действия администрации направлены на обеспечение финансовой устойчивости фирмы. Поэтому содержание вопросов, на которые должна дать ответ бухгалтерия, подготавливая необходимые данные, показывает степень обеспеченности материалами для загрузки производственных мощностей, состояние расчетов с поставщиками по приобретению оборудования, отдельных наименований материалов, а также того, как формируется фабрично-заводская себестоимость изготовленной продукции, какова тенденция изменения дебиторской задолженности в связи с неплатежами покупателей, и т.п. Персонал фирмы нуждается в учетной информации в той мере, в какой она раскрывает ему положение о финансовой устойчивости предприятия, прежде всего в части полноты и своевременности выплаты заработной платы, социальных пособий, перспективы дальнейшей занятости на производстве.

Внешних пользователей можно разделить на соответствующие группы с точки зрения норм гражданского законодательства и отношения их к учетной информации.

По первому признаку выделяются юридические и физические лица.

Юридическим лицом по законодательству (ст. 48 ГК РФ) признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Бывают коммерческие и некоммерческие организации.

Коммерческие организации представлены хозяйственными товариществами и обществами. Их состав включает полные товарищества, товарищества на вере (коммандитные товарищества), общества с ограниченной ответственностью (ООО), общества с дополнительной ответственностью (ОДО), дочерние и зависимые общества, акционерные общества, государственные и муниципальные унитарные предприятия.

Первые две структуры относятся к хозяйственным товариществам. Их особенность состоит в том, что уставный капитал – основной источник формирования активов организации на стадии образования таких структур – состоит из долей (вкладов) участников (учредителей). Причем к последним наряду с коммерческими организациями могут относиться и индивидуальные предприниматели. В то же время остальные хозяйственные объединения признаются как хозяйственные общества (кроме государственных и муниципальных унитарных предприятий, если иное не установлено законом).

Участниками хозяйственных обществ и вкладчиками в коммандитных товариществах могут быть наряду с юридическими лицами и отдельные граждане.

Характерная особенность хозяйственных обществ, прежде всего акционерных, в природе формирования уставного капитала, представленного определенным количеством простых и голосующих акций по установленной номинальной стоимости.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия хотя и признаются коммерческими организациями, но не наделены правом собственности на активы, находящиеся на их балансе. Эти активы являются неделимыми и потому не могут быть распределены по вкладам (долям, паям), в том числе между их персоналом.

Некоммерческие организации – это потребительские кооперативы, общественные и религиозные организации (объединения), фонды, учреждения, а также объединения юридических лиц (ассоциации и союзы). Они призваны удовлетворять общественные потребности. Извлечение прибыли для них носит второстепенный характер. Предпринимательской деятельностью они вправе заниматься только в том случае, если она направлена на реализацию целей, предусмотренных их уставами.

По второму признаку внешних пользователей можно классифицировать по трем группам (классам):

1. Имеющих прямой финансовый интерес.

2. Не имеющих прямого финансового интереса.

3. Без финансового интереса.

Внешние пользователи, имеющие прямой финансовый интерес к данной организации, – это заимодавцы, кредиторы, поставщики и покупатели, будущие акционеры, их консультанты. Внешних пользователей прежде всего интересуют вопросы компенсации на вложенный капитал: возврат займов, включая проценты; возмещение договорной (отпускной) цены товара; получение дивидендов; экономическая целесообразность налаживания деловых связей и т.п. Поставщики и другие коммерческие контрагенты заинтересованы в получении учетной информации, однозначно позволяющей прийти к выводу о своевременности получения денежных средств от продажи ими продукции (работ, услуг).

Внешние пользователи, не имеющие прямого финансового интереса, – это в первую очередь налоговые органы. Основная их задача – сбор налогов и иных платежей (таможенных пошлин, штрафов, пени, неустоек и пр.).

Профессиональных участников фондового рынка – инвесторов – интересует доходность (котировка) ценных бумаг эмитента, и особенно – степень риска, связанная с приобретением акций.

На разнице между продажной и покупной ценой акций и других ценных бумаг, оказании посреднических услуг его участники формируют свой финансовый результат. Спрос и предложение на ценные бумаги эмитента определяются в зависимости от его финансовой устойчивости. Определить ее степень профессиональные участники фондового рынка могут по данным периодически публикуемой финансовой отчетности собственников, зарегистрированных на фондовых биржах.

Правительственные структуры – это органы по управлению экономикой (Министерство экономического развития РФ, Министерство финансов РФ, Госкомстат РФ и др.), которые занимаются изучением учетной и финансовой информации в той мере, в какой это имеет отношение к прогнозированию развития отдельных производств и видов экономической деятельности, определению пропорций, темпов роста, расчету национального дохода и других аналогичных статистических показателей.

Без финансового интереса в составе прочих групп, являющихся пользователями бухгалтерской информации, выделяются профессиональные союзы, аудиторские и консалтинговые фирмы, наемные работники, государственные учреждения и т.п.

Профессиональные союзы изучают финансовые отчеты фирм на предмет обоснованности и целесообразности заключаемых коллективных договоров, их пролонгации.

Государственные учреждения на региональном уровне, население больше интересуются данной отчетностью с точки зрения финансового состояния организаций и их способности решать социально-экономические проблемы в границах отдельных районов, поселков и пр.

Таким образом, для того чтобы учетная информация раскрывала в отчетности в указанном разрезе результаты финансово-хозяйственной деятельности конкретной фирмы, вся методология ее бухгалтерского учета должна быть направлена на реализацию тех целей, которые определены его пользователями. В то же время в условиях наличия конкурентной среды между отдельными пользователями бухгалтерской информации и объективной необходимостью обеспечения ее коммерческой тайны исходя из требований, предъявляемых внутренними и внешними пользователями к содержанию учетной информации, в рыночной экономике выделяются два вида бухгалтерского учета: управленческий (производственный) и финансовый.

Управленческий учет, как уже отмечалось, подготавливает информацию для внутренних пользователей – менеджеров, осуществляющих управление предприятием.

Финансовый учет имеет целью представить информацию для внешних пользователей, не входящих в состав персонала предприятия. Поэтому формируемая на его основе финансовая отчетность не содержит коммерческой тайны и перед публикацией, при наличии соответствующих условий, подвергается независимой аудиторской проверке на предмет ее достоверности.

5. Связь бухгалтерского учета с другими дисциплинами

Бухгалтерский учет представляет собой сложную систему отражения многообразных хозяйственных процессов. Эти процессы являются частью окружающего нас материального мира. Соответственно, динамика и сущность этих процессов подчиняются общим законам, действующим в материальном мире, но, безусловно, проявления этих законов в сфере экономики обладают специфическими особенностями.

Таким образом, развитие бухгалтерского учета, заложенных в его основу теоретических концепций и положений, происходит в тесной связи и взаимодействии. Причем эта связь имеет многообразные формы стыковки с другими науками и научными дисциплинами. Понимание сущности бухгалтерского учета немыслимо без познания такой связи и соответствующих законов других наук.

Содержание философии составляет рассмотрение всеобщих проблем в системе «мир–человек».

Данная наука дает людям *общий язык*, формируя у них единые, общезначимые представления о главных ценностях жизни. Следовательно, философия выступает в качестве одного из определяющих факторов, способствующих устранению «барьеров коммуникации», порождаемых узостью специализации, и проявляется в ее функциях: гуманистической, социально-аксеологической, культурно-воспитательной и отражательно-информационной. Каждая из них в той или иной степени оказывает влия-

яние на формирование теории и практики бухгалтерского учета, ибо раскрывает смысл общечеловеческих ценностей и место в нем человека. Наиболее тесное взаимодействие указанных дисциплин проявляется в отражательно-информационной функции философии. Ее сущность наиболее полно раскрывает основное назначение узкоспециализированных наук, в том числе бухгалтерского учета: адекватно отражать свой объект познания, выявлять его существенные элементы, структурные связи как результат двойственности окружающего нас материального мира; обосновывать закономерности, накапливать и углублять знания, служить источником достоверной информации. Последнее обстоятельство в наибольшей степени присуще бухгалтерскому учету.

Бухгалтерский учет широко использует аппарат философии.

Онтологические (содержательные) аспекты бухгалтерского учета – это часть философии, ее онтология – учение о познаваемости тех хозяйственных процессов, содержание которых специфическими приемами изучает данная дисциплина.

В учете применяются гносеологические¹ (формальные) аспекты философии, позволяющие определить истинность (достоверность) информации.

Экономическая сущность учитываемых объектов бухгалтерского учета изучается общеэкономическими дисциплинами. Базовой среди них является общая экономическая теория. Данная дисциплина выступает определяющей в познании экономической сущности хозяйственных процессов и той платформой, на основе которой бухгалтерский учет изучает наличие и движение имущества и источники его формирования в процессе расширенного воспроизводства. Экономическая теория рассматривает сущность экономических категорий: предметы труда, основные средства, прибыль, рентабельность и др.

Она изучает экономическую систему в целом, важнейшие законы ее движения, в основе которых лежат отношения собственности. Составляющие собственности являются объектом изучения бухгалтерского учета. Развитие же основных положений экономической теории невозможно без обработки, систематизации и обобщения первичных данных учета, иначе теория превращается в пустую игру абстрактных гипотез.

Сущность экономических категорий дополняют социально-экономическая статистика, финансы, деньги и кредит и другие науки, формирующие цикл общепрофессиональных дисциплин. Все они в той или иной мере обогащают бухгалтерский учет или заимствуют из него отдельные показатели и понятия, раскрывающие характеристику учитываемых объектов в процессе расширенного общественного воспроизводства. Например, с помощью науки о финансах и денежном обращении изучаются и регулируются

¹ Гносеология (греч. gnosis (gnoseos) – знание, познание + logos – понятие, учение) – теория познания, раздел философии, изучающий источники, средства и условия истинности научного познания

денежные отношения, возникающие в процессе распределения и перераспределения стоимости валового внутреннего продукта, а также части национального богатства. Последнее обусловлено формированием денежных доходов и накоплений у хозяйствующих субъектов и государства.

Особое место занимает взаимосвязь бухгалтерского учета с научными правовыми дисциплинами и правовой практикой. Хозяйствующие субъекты и государство действуют в определенной правовой среде, фиксирующей и регулирующей, в частности, имущественные взаимоотношения субъектов в процессе заключения и выполнения договоров между ними. Взаимоотношения субъектов с государством определяются широким спектром законодательных и подзаконных актов, относящихся к различным областям права – налоговому, таможенному, финансовому и т.д. Знание основ юриспруденции и конкретных правовых норм является неременным условием правильной работы каждого бухгалтера, помогает контролировать работу материально ответственных и иных лиц, определять законность осуществляемых ими хозяйственных операций. Отметим, что основополагающие принципы и организация бухгалтерского учета являются объектами правового регулирования со стороны высших органов законодательной и исполнительной власти.

В бухгалтерской работе огромную роль играют психологические моменты. Скажем, бухгалтер подвергается многообразному психологическому воздействию со стороны самых различных людей, движимых личными мотивами. Не бывают простыми его взаимоотношения, особенно в наши дни, с руководителями и собственниками организации, в которой он служит. Нужна большая психологическая устойчивость для сохранения нормальной работоспособности, преодоления стрессовых нагрузок в период подготовки объемной периодической и годовой отчетности. Если существует, например, авиационная психология, управленческая психология, вполне законно ожидать повышения внимания к психологическим аспектам бухгалтерского труда.

Наряду с пониманием большого значения общих этических (нравственных) норм в работе бухгалтера следует обратить внимание на формирование специфических профессиональных этических категорий, связанных с этим видом деятельности. Здесь не только повышается уровень этических требований, но они приобретают и новую качественную значимость. Элементы субъективности, вполне безобидные в других сферах, могут обернуться бедой, если не трагедией, для сотен и тысяч человек, когда такая субъективность, стремление сформировать благоприятное мнение о положении организации, угодить начальству будут проявляться при организации и ведении бухгалтерского учета.

Повышение значимости этических требований, предъявляемых к лицам, профессиональная деятельность которых связана с бухгалтерским учетом, имеющих квалификационный аттестат профессионального бухгалтера и являющихся членами Института профессиональных бухгалтеров России, предопределило принятие соответствующего Кодекса этики. Приоритетными

направлениями, относящимися к соблюдению этических норм профессиональными бухгалтерами, являются: честность, объективность, безошибочность, достижение и поддержание профессиональной компетентности, конфиденциальность, процедуры, регулирующие разглашение информации, и пр.

Многообразны связи бухгалтерской теории и практики с социологией. Например, введение каких-либо норм и требований в области бухгалтерской деятельности без учета образовательного уровня основных пользователей и исполнителей может вызвать и вызывает большие трудности в практической реализации и соблюдении таких норм. Серьезно стоит вопрос о «бухгалтерской грамотности» населения. «Миллионы собственников – акционеров предприятий», «широкие слои предпринимателей» – такие понятия будут оставаться пустым звуком до тех пор, пока эти самые «собственники» и «предприниматели» не приобретут способность разобраться в годовом балансовом отчете «своей» организации, а ее руководитель не будет разговаривать на равных и на одном языке с собственным бухгалтером.

Если говорить о других науках гуманитарного профиля, интересно взаимодействие бухгалтерского учета с науками о языке. Очевидно, что в силу своей сути учет требует четко определенного, взаимосогласованного и, главное, однозначного понятийного и категорийного аппарата. Здесь недопустимы многозначные, метафорические термины. В процессе формирования очень специфического бухгалтерского языка происходил своеобразный исторический конкурс. Страна, создавшая наиболее развитую, отвечавшую требованиям данного времени, систему учета, одаривала другие страны не только элементами этой системы, но и терминами из своего языка. Не случайно в русской бухгалтерской терминологии существуют слова итальянского (латинского) происхождения. Само название дисциплины происходит от немецкого *Buchhalter* – дословно «держатель (учетных) книг». Заметим, что в английском языке используется дословный перевод этого немецкого термина – *bookkeeper*, хотя параллельно, но с некоторыми оттенками, существует и собственное выражение – *accountant*, которое точнее всего можно передать почти, к сожалению, забытым русским словом «счетовод».

Нельзя не упомянуть о роли логики для теории и практики бухгалтерского учета. Каждый элемент его общей системы существует и включается в эту систему только в рамках выполнения жестких логических требований. Соответственно, каждая операция в учете, вплоть до отдельной проводки, жестко подчиняется общей логике системы и одновременно базируется на логике отражаемой хозяйственной операции.

Взаимосвязь бухгалтерского учета и *кредита* раскрывается в функциях последнего. Отличительные функции кредита – перераспределительная и контрольная – предполагают аккумулярование временно свободных денежных средств и предоставление их на определенных условиях организации по мере возникновения потребности. Контрольная функция реализуется через контроль рублем при предоставлении кредита. Бухгалтерский учет в этой

связи должен на систематической основе обеспечить своевременный контроль за целевым использованием кредитных ресурсов, своевременностью их погашения.

Через четкое понимание природы *ценообразования*, природы цен бухгалтерский учет отражает и контролирует процесс заготовления производственных запасов и реализации готовой продукции. Учетная информация о формировании текущих издержек как исходная база используется в *планировании* себестоимости продукции, установлении экономически обоснованного размера отпускных цен.

Заимствуя у *социально-экономической статистики* общие методологические приемы изучения массовых общественных явлений, прежде всего с помощью количественных показателей, бухгалтерский учет осуществляет группировку этих показателей, отвечающих потребностям управления. В то же время органы статистики, помимо применения своих специфических приемов изучения этих явлений – обследования, переписи и т.п., – широко привлекают данные текущего бухгалтерского учета и отчетности: о ходе выполнения федеральных и региональных программ в сфере экономики, росте национального богатства, темпах и пропорциях развития отдельных отраслей и пр.

В понимании содержания предмета таких наук, как *менеджмент* и *маркетинг*, существенная роль принадлежит бухгалтерскому учету, ибо, только используя учетную информацию, администрация может принимать обоснованные решения по управлению на всех участках хозяйственной деятельности предприятия. В то же время обратная связь, исходящая от органов управления, является исходной базой на пути дальнейшей обработки и группировки учетной информации, адекватной принимаемым решениям по управлению производством и сбытом продукции.

Такое взаимопроникновение и взаимодействие позволяет более четко реализовать основную функцию менеджмента как вида деятельности по руководству людьми в самых различных организациях. Аналогичный вывод можно сделать и применительно к маркетингу, рассматривая его как системный подход к управленческой деятельности, направленной на достижение определенных результатов в области сбыта.

Тесная связь у бухгалтерского учета с циклом *общих математических и естественнонаучных дисциплин*. Это связь – историческая, учитывая, что своим возникновением бухгалтерский учет как наука обязан прикладной математике. Именно у математики бухгалтерский учет заимствовал основную свою отличительную черту – точность. От использования простых действий арифметического счета со временем учет пришел к использованию дифференциальных и интегральных исчислений, теории множеств и пр., имеющих применение в отдельных разделах высшей математики – математической статистике, математическом программировании и пр. Бухгалтерский учет широко использует матричную модель взаимосвязи счетов. С опорой на эле-

менты математической логики в учете стало возможным разрабатывать типовые взаимосвязи между счетами.

В условиях использования ЭВМ эта возможность бухгалтерского учета реализуется путем разработки алгоритмов учетного процесса. Поэтому учет должен опираться на методологические приемы и способы, используемые в компьютерных системах, а бухгалтер должен знать основы вычислительной математики, теории алгоритмов и наиболее распространенных языков машинного программирования. При этом не следует забывать, что взаимопроникновение отдельных черт, присущих бухгалтерскому учету и другим дисциплинам, лишь изменяет технологию обработки учетной информации, приближая ее ко времени возникновения хозяйственных операций. Методологические же принципы бухгалтерского учета при этом не затрагиваются.

Вобрав в себя ряд качеств, присущих другим дисциплинам, бухгалтерский учет в свою очередь не только передал некоторым из них свои характерные признаки, но и заложил предпосылки, которые затем явились основой возникновения новых, производных от него, специальных дисциплин: судебно-бухгалтерской экспертизы, аудита, теории анализа хозяйственной деятельности, экономического анализа хозяйственной деятельности, экономико-математических методов и моделей в учете.

Предметом этих дисциплин являются различные аспекты хозяйственных процессов во всех организационно-правовых формах экономических субъектов, социально-экономическая эффективность и конечные финансовые результаты их деятельности, а в равной мере и соответствующая методика и техника проведения необходимого анализа и исследования реальной действительности.

Аудит – независимая профессиональная проверка подтверждения достоверности текущего бухгалтерского учета и финансовой отчетности, соблюдения фирмой действующего хозяйственного и налогового законодательства.

В конечном итоге цель аудита состоит в том, что только на базе подтверждения соблюдения указанных выше условий предоставить потенциальным пользователям соответствующее заключение о клиенте, подтверждающее его возможность или отсутствие такой возможности реализовать свою уставную деятельность в ближайшем будущем.

Аналитические дисциплины – *теория экономического анализа*, а также *экономический анализ* – представляют собой промежуточный этап процесса управления между сбором информации и принятием решений по оперативному регулированию производства и планированию хозяйственной деятельности экономических субъектов. Дальнейшая дифференциация аналитических дисциплин привела к возникновению управленческого и финансового анализа.

Заключение

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

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

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

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

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

В данном определении отражены:

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

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

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

Основные задачи бухгалтерского учета:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности – инвесторам, кредиторам и др.;

– обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

История бухгалтерского учета насчитывает почти шесть тысяч лет. Его вызвала к жизни хозяйственная деятельность человека.

В течение первых тысячелетий менялись как объекты, так и методы бухгалтерского учета в рамках простой униграфической бухгалтерии. Под воздействием социально-экономических и политических преобразований развивалось хозяйство, менялись объемы его деятельности и состав имущества, и, следовательно, совершенствовался предмет бухгалтерского учета и его методология. Цель же учета оставалась неизменной: адекватно отражать имеющееся имущество и расчеты между участниками хозяйственного оборота.

«Кто в делах своих не умеет быть хорошим бухгалтером, тот будет бродить как слепой в потемках наугад, и не миновать ему больших убытков».

Лука Пачоли [109]

Современные теория и практика бухгалтерского учета меняют свою форму в ходе экономического развития и политических преобразований, в рамках которых протекают хозяйственные процессы, в связи с чем каждое теоретическое построение и любая бухгалтерская категория как отражают, так и скрывают интересы определенных лиц, связанных хозяйственной деятельностью.

Изучение возникновения и развития теории и практики бухгалтерского учета помогает специалистам объективно оценить происходящие факты хозяйственной жизни и освоить технику научного прогнозирования.

На гербе бухгалтеров, признанном интернациональной эмблемой счетных работников, изображены солнце, весы, кривая Бернулли и начертан девиз: «Наука – Добросовестность – Независимость». Солнце символизирует освещение бухгалтерским учетом финансовой деятельности, весы – баланс, а кривая Бернулли – символ того, что учет, возникнув однажды, будет существовать вечно.

По сохранившимся учетным документам видно, какое высокое положение занимали в древности счетные работники, как ценилось их дело. Учет называли тайной богов, в нее посвящали... Так, в Древнем Египте «главным бухгалтером» гарема фараона был Неферхотеп. На бухгалтер-

ской стезе он достиг большого почета. Выше признавались только тайные советники и жрецы.

О таких, как Неферхотеп, писали: «Тонкий умом, терпеливый сердцем, радующийся делам праведным, он поворачивается спиной к несправедливости». Его богом был «писец совершенный, чистый руками, владыка омовений, прогоняющий зло, писец правды, для которого неправда — мерзость, охраняет его письменная трость вседержателя». Всю жизнь Неферхотеп служил ему верой и правдой, а не так, как некоторые «обманывают пальцами своими» в учете, которых судят, а потом переводят в простые сборщики налогов.

История бухгалтерского учета насчитывает почти шесть тысяч лет. Его вызвала к жизни хозяйственная деятельность человека, доподлинно никто точно не знает.

Как привило, возникновение учета связывается с появлением учетных регистров. Однако это не верно, было время, когда регистрация фактов хозяйственной жизни была не нужна, когда все сведения о хозяйстве свободно помещались в голове одного человека, и не потому, что у этого человека была хорошая память, а просто хозяйство было небольшое, и сведений о нем было не слишком много. В первобытном обществе, где «люди всегда боятся, что весна забудет прийти на смену зиме»¹, а хозяйство не сложнее нашего домашнего, все, что можно было записать, запоминали и без записи, а результаты труда были ничтожны и потому очевидны.

Понимание бухгалтерского учета как памяти о хозяйственных процессах дожило и до наших дней. Вот как его определяют два видных французских автора Ив Бернар и Жан Клод Колли: «Техника удостоверения и записи единым цифровым способом знаков той или иной деятельности с целью сохранить о ней память, отразить ее развитие и результаты и обеспечить возможность ее контролировать»². Таким образом, бухгалтерский учет в его современном понимании — это продолжение вне человека его способности запоминать то, что происходит в хозяйстве.

Однако это вовсе не означает, что первобытные хозяйственники не вели бухгалтерии. Просто учет тех лет начинался и заканчивался в головах людей, его ведущих, а единственным учетным регистром для бухгалтера тех лет служил он сам.

¹ Боннар А., Греческая цивилизация: Пер. с фр. О.В. Волкова. Т. 1., М.: Изд-во иностр. лит., 1958. С.17.

² Бернар и Колли. Толковый экономический и финансовый словарь. Пер. с фр.. М.: Международные отношения, 1997. Т.1. С.405.

Контрольные вопросы

1. Понятие хозяйственного учета. Требования, предъявляемые к учету. Виды учета.
2. Законодательное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации. Задачи и функции бухгалтерского учета.
3. Место бухгалтерского учета в системе управления. Пользователи бухгалтерской информации.
4. Принципы бухгалтерского учета (допущения и требования). Предмет бухгалтерского учета и его объекты.
5. Международные бухгалтерские стандарты и совершенствование нормативного правового регулирования бухгалтерского учета.
6. Реформирование бухгалтерского учета в России.

Тема 2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

План

Введение

1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета
 2. Принципы регулирования бухгалтерского учета.
 3. Субъекты и их функции в области регулирования бухгалтерского учета в России.
 4. Разработка и утверждение федеральных стандартов.
- #### Заключение

Введение

До перехода на рыночную экономику использовалась система бухгалтерского учета, отвечающая требованиям планируемой экономики. Основным потребителем информации, формируемой в бухгалтерском учете, было государство, т.е. отраслевые министерства и ведомства, планирующие, статистические и финансовые органы.

Изменение системы общественных отношений, пользователей информации, гражданско-правовой среды, а также необходимость приведения отечественной системы бухгалтерского учета в соответствие с МСФО обусловили необходимость соответствующей трансформации системы бухгалтерского учета в России.

Реформирование бухгалтерского учета в России осуществляется на основе Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283.

Основная цель реформирования бухгалтерского учета – приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с МСФО и требованиями рыночной экономики.

Анализ нормативных актов по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, введенных в действие в период становления рыночных отношений в Российской Федерации, позволяет выделить две тенденции в его развитии. Первая проявляется в изменении некоего соотношения между самостоятельностью организации в выборе приемов и способов ведения бухгалтерского учета и принятыми в законодательном или ином порядке правилами и требованиями. Вторая тенденция в развитии бухгалтерского учета заключается в недостаточной определенности его взаимоотношений с системой налогового обложения. При этом проявляется увеличение зависимости учетного процесса от налогового законодательства.

1 ноября 1991 г. Министерство финансов Российской Федерации утвердило план счетов, означавший начало интеграции российского бухгалтерского учета в его международную практику. «Если говорить формально, то почти ничего не произошло – ликвидировали 19 счетов и ввели 17 новых, связанных с особенностями рыночной экономики» (1.31, с.498). Важнейшим из введенных счетов был счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», применение которого создавало предпосылки для аккумуляции прибыли в качестве финансового обеспечения мероприятий по развитию организаций. Само появление этого счета знаменовало коренную ломку содержания всей системы бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

С этого момента в Российской Федерации начала развиваться методология и методика формирования систем показателей бухгалтерской финансовой отчетности, присущая деятельности предприятий в условиях становления рыночной экономики.

В развитие указанного выше плана счетов приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 1992 г. № 38 для годовой отчетности за 1992 г. был введен в практику хозяйствования предприятий новый комплект отчетных форм, состоящий из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и их использовании, приложения к бухгалтерскому балансу.

Однако официальным началом процесса реформирования бухгалтерского учета следует считать принятие *Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями развития рыночной экономики* (утверждена постановлением Верховного Совета РФ от 23 октября 1992 г. № 3708-1). В этом документе была установлена цель реформирования бухгалтерского учета, определены задачи, поставленные для достижения этой цели. Также было принято решение об использовании МСФО при создании концепции бухгалтерского учета и в процессе разработки национальных положений по бухгалтерскому учету в качестве отправной точки, образца и критерия соответствия международно принятой практике (1.1, с. 29).

В 1994 г. Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине России была одобрена *Программа реформирования системы бухгалтерского учета*. Переход на МСФО в соответствии с этой Программой должен был осуществиться до 2000 г. В развитие указанной программы было разработано Положение о бухгалтерском учете и отчетности, утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 26.12.1994 № 170. В четвертом разделе этого нормативного акта были сформулированы основные требования к бухгалтерской отчетности, правила оценки ее статей и приведена система показателей, подлежащая отражению в бухгалтерской отчетности. В развитие этого нормативного акта был издан приказ Министерства финансов РФ от 12.11.96 № 97 «О годовой бухгалтерской отчетности организаций». По существу, этим нормативным документом сформированы базовые подходы к формированию бухгалтерской финансовой отчетности, сохраняющиеся до сегодняшнего времени.

Этим приказом в практику отчетности введены следующие отчетные формы: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о движении капитала, отчет о движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу и пояснительная записка к бухгалтерской отчетности.

Однако крайне нестабильная экономическая ситуация в стране, а также наличие значительных противоречий между гражданским, налоговым и бухгалтерским законодательством, недостаток квалифицированных бухгалтерских кадров привели к отставанию темпов проведения реформы бухгалтерского учета от практических потребностей хозяйствующих субъектов. К 1998 г. стало ясно, что *Программа реформирования системы бухгалтерского учета*, принятая в 1994 г., нуждается в серьезной доработке. Как следствие, была принята *Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности* (утверждена постановлением Правительства РФ от 6 августа 1998 г. № 283). В методологическом плане реализация этой Программы позволила выйти на качественно новый уровень бухгалтерского учета в стране. Изменилась сама концепция бухгалтерского учета, произошло смещение акцентов: большое значение стало уделяться финансовой отчетности, а не учетному процессу. В теорию и практику прочно вошли концептуальные основы МСФО, многие из которых были новыми для российского бухгалтера. Так, были взяты на вооружение метод начисления, учетная политика как инструмент построения учета и формирования отчетности отдельной организации, требования приоритета содержания перед формой, существенности, осторожности, концепция достоверности отчетности.

Элементом реализации указанной программы стало Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Министерства финансов Российской Федерации от 29.07.98 № 34н, где была приведена принципиальная система показателей, подлежащая отражению в бухгалтерской отчетности. Более подробная

регламентация вопросов, относящихся к показателям, получаемым на выходе информационной системы бухгалтерского учета, нашла свое выражение в разработке и введении в практику хозяйствования ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», утвержденного приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н. Этот нормативный акт до сих пор является основным по вопросам состава, содержания и методических основ формирования показателей бухгалтерской отчетности.

Первый период действия указанного нормативного акта нашел свое развитие в приказе Министерства финансов Российской Федерации от 13.01.2000 № 4н «О формах бухгалтерской отчетности организации».

Новый этап в реформировании бухгалтерского учета в России заложила *Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу* (одобрена приказом Министерства финансов Российской Федерации от 1 июля 2004 г.). В соответствии с указанной Концепцией, целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу стало создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике России. Основной функцией является формирование информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и другими).

Следует отметить, что построение современной концепции бухгалтерского финансового учета и отчетности осуществляется с большим трудом, так как до сих пор существует конфликт интересов между различными группами пользователей. Свидетельством тому является принятие уже четвертого программного документа за неполные двадцать лет.

В период с 2004 г. по настоящее время были подвергнуты ревизии подавляющее количество Положений по бухгалтерскому учету, а также появились новые. Все изменения в них порождают необходимость уточнения систем показателей бухгалтерской финансовой отчетности. Это нашло свое выражение в приказе Министерства финансов Российской Федерации «О формах бухгалтерской отчетности организаций» от 02.07.2010 г. № 66н.

1. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

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

ный характер (План счетов бухгалтерского учета, методические указания, комментарии).

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

- 1-й уровень: законодательные акты, указы Президента и постановления Правительства Российской Федерации, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;
- 2-й уровень: стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;
- 3-й уровень: методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Минфина Российской Федерации и других ведомств;
- 4-й уровень: рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия.

Основным актом *1-го уровня* является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, который определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и предоставлять финансовую отчетность.

К первому уровню системы следует отнести также Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Федеральные законы «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29.12.95 г. № 222-ФЗ,

«Об акционерных обществах» от 26.12.95 г. № 208-ФЗ, постановление Правительства Российской Федерации «О Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными учетными стандартами финансовой отчетности» от 06.03.98 г. № 283 и др.

Учетный стандарт (2-й уровень) можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете – положения) призваны конкретизировать Закон о бухгалтерском учете. В настоящее время в России разработано и утверждено 26 положений по бухгалтерскому учету и отчетности (см. п. 1.8).

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

Положение по бухгалтерскому учету обычно включает следующие элементы:

- название и номер ПБУ;
- общие положения (указываются сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета);
- определения (основные определения и понятия по соответствующему объекту учета);

- оценка (указываются различные виды применяемых оценок по объекту);
- порядок учета (описывается порядок учета наличия и изменения соответствующего объекта учета);
- раскрытие информации (указывается состав информации, подлежащий раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности).

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

Методические рекомендации и инструкции (3-й уровень) призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Минфином РФ и различными ведомствами (только в промышленности СССР действовало 140 отраслевых инструкций).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Существенно изменена бухгалтерская отчетность. Ее состав, содержание, сроки и адреса представления стали в значительной мере соответствовать международной практике. Бухгалтерская отчетность приобрела характер публичной отчетности, доступной для любых сторонних пользователей. Многие организации обязаны представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности аудиторское заключение, подтверждающее достоверность отчетных данных. С введением в учетную практику положения «Учетная политика предприятия» (с 1 января 1995 г.) в отечественной системе бухгалтерского учета начали использоваться международные бухгалтерские принципы.

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

Понятие о GAAP, международных стандартах финансовой отчетности и директивах ЕС

GAAP (Общепринятые принципы бухгалтерского учета, ОПБУ) – это общий термин, применяемый для описания ОСНОВ бухгалтерского учета в конкретной стране. Этот термин может быть официально закреплён в соответствующей стране. В настоящее время наиболее известными являются GAAP США и Великобритании. Следует отметить, что ОПБУ – это динамическая концепция. Вместе с изменением хозяйственной среды меняются и ОПБУ.

Источниками ОПБУ могут являться законодательные документы, нормативы, издаваемые профессиональными бухгалтерскими организациями, и методы учета, разрабатываемые отдельными компаниями при отсутствии правил, касающихся конкретных вопросов. Например, в Великобритании основные принципы бухгалтерского учета изложены в Законе о предприятии (1985 и 1989 гг.), в Германии – в томе 3 «Коммерческого кодекса». В США практически отсутствует законодательство по вопросам бухгалтерского учета. Нормативы бухгалтерского учета издаются профессиональными организациями и контролируются Комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку. Комиссия может наложить вето на

определенные подходы к бухгалтерскому учету и требовать внедрения нормативов в новых областях.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это система принятых в общественных интересах положений о порядке составления и представления финансовой отчетности. По существу они определяют основные направления учета и оценки объектов учета. Разрабатываются они Советом по международным стандартам финансовой отчетности. Основное назначение МСФО – гармонизация учета и отчетности в различных странах. Каждый стандарт состоит из следующих элементов: номер, название, основные определения (термины и выражения, используемые в стандарте), ссылки (указания на другие стандарты), содержание, разъяснение (поясняются принципиальные моменты), дата вступления стандарта в силу. К настоящему времени утвержден 41 международный учетный стандарт (№ 1 – по представлению финансовой отчетности; № 2 – по оценке и учету товарно-материальных запасов и др.). Международные стандарты отличаются гибкостью и предлагают, как правило, альтернативные решения одних и тех же вопросов. Они не строго обязательны для стран. Большинство стран на основе международных разрабатывают национальные учетные стандарты.

Следует отметить, что МСФО ориентированы в основном на использование при составлении консолидированной финансовой отчетности группы организаций. В связи с этим страны Европейского союза (ЕС) перешли на МСФО начиная с 2005 г. только в части составления консолидированной отчетности групп компаний, акции которых котируются на фондовых биржах. Бухгалтерская отчетность юридических лиц по-прежнему составляется по национальным правилам. Для компаний, акции которых котируются на американской фондовой бирже и которые готовят финансовую отчетность по общепринятым принципам бухгалтерского учета США, а также для компаний, которые эмитировали только долговые инструменты на регулируемых рынках, срок внедрения МСФО перенесен с 2005 г. на 2007 г. Страны ЕС имеют право распространять действие МСФО на компании, не зарегистрированные на бирже.

В России, в соответствии с проектом Закона «О консолидированной финансовой отчетности», необходимость составления отчетности по МСФО распространяется на группы организаций, головные общества которых относятся к открытым акционерным обществам, ценные бумаги которых допущены к обращению через организаторов торговли на рынке ценных бумаг.

2. Принципы регулирования бухгалтерского учета

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами:

- 1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- 3) упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;
- 4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- 5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- 6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

Статья 21. Документы в области регулирования бухгалтерского учета

1. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

2. Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

3. Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

- 1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;
- 2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- 3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;
- 4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

5) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

7) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

8) состав последней и первой, бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

9) состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

10) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

4. Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения) организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

5. Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

6. План счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядок его применения утверждаются нормативным правовым актом Центрального банка Российской Федерации.

7. Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

8. Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

9. Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных

форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

10. Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

11. Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

12. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

13. Стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

14. Экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

15. Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить настоящему Федеральному закону. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

16. Федеральные и отраслевые стандарты, а также программа разработки федеральных стандартов утверждаются нормативными правовыми актами в установленном порядке с учетом положений настоящего Федерального закона.

17. Документы для организации и ведения бухгалтерского учета Центральным банком Российской Федерации, в том числе план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, утверждаются в порядке, установленном Федеральным законом от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

3. Субъекты и их функции в области регулирования бухгалтерского учета в России

Субъекты регулирования бухгалтерского учета

1. Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган и Центральный банк Российской Федерации.

2. Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (далее – субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

Статья 23. Функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета

1. Уполномоченный федеральный орган:

1) утверждает программу разработки федеральных стандартов в порядке, установленном настоящим Федеральным законом;

2) утверждает федеральные стандарты и в пределах его компетенции, отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;

3) организует экспертизу проектов стандартов бухгалтерского учета;

4) утверждает требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;

5) участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов;

6) представляет Российскую Федерацию в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;

7) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим Федеральным законом и иными федеральными законами.

2. Центральный банк Российской Федерации в пределах его компетенции:

1) утверждает отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;

2) участвует в подготовке и согласовывает программу разработки федеральных стандартов;

3) участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов;

4) участвует совместно с уполномоченным федеральным органом в установленном порядке в разработке международных стандартов;

5) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим Федеральным законом и иными федеральными законами.

Статья 24. Функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета

Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета:

1) разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;

2) участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов;

3) участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;

4) обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;

5) разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;

6) разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;

7) участвует в разработке международных стандартов.

Статья 25. Совет по стандартам бухгалтерского учета

1. Для проведения экспертизы 'проектов федеральных стандартов при уполномоченном федеральном органе создается совет по стандартам бухгалтерского учета.

2. Совет по стандартам бухгалтерского учета проводит экспертизу проектов федеральных стандартов на предмет:

1) соответствия законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете;

2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;

4) обеспечения условий для единообразного применения федеральных стандартов.

3. Органы государственного регулирования бухгалтерского учета в соответствующей сфере экономической деятельности вправе направлять проекты отраслевых стандартов, поступившие им для утверждения либо ими разработанные, в совет по стандартам бухгалтерского учета для проведения экспертизы таких проектов.

4. Экспертиза проектов отраслевых стандартов проводится в порядке, установленном для экспертизы проектов федеральных стандартов.

5. В состав совета по стандартам бухгалтерского учета входят:

1) 10 представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее трех членов подлежат ротации один раз в три года;

2) пять представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

6. Состав совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается руководителем уполномоченного федерального органа. Предложения о кандидатах в члены совета по стандартам бухгалтерского учета, за исключением представителей уполномоченного федерального органа, вносятся в уполномоченный федеральный орган субъектами не государственного регулирования бухгалтерского учета, Центральным банком Российской Федерации, научными организациями и высшими учебными заведениями.

7. Кандидаты в члены совета по стандартам бухгалтерского учета должны иметь высшее профессиональное образование, безупречную деловую (профессиональную) репутацию и опыт профессиональной деятельности в сфере финансов, бухгалтерского учета или аудита.

8. Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета избирается на первом заседании совета из представителей субъектов не государственного регулирования бухгалтерского учета, входящих в его состав. Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета имеет не менее двух заместителей.

9. Секретарем совета по стандартам бухгалтерского учета является представитель уполномоченного федерального органа из числа членовсовета.

10. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета созываются его председателем, а при отсутствии председателя уполномоченным на то заместителем председателя по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание считается правомочным, если на нем присутствуют не менее двух третей членов совета по стандартам бухгалтерского учета.

11. Решения совета по стандартам бухгалтерского учета принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

12. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета являются открытыми.

13. Информация о деятельности совета по стандартам бухгалтерского учета должна быть открытой и общедоступной.

14. Положение о совете по стандартам бухгалтерского учета утверждается уполномоченным федеральным органом. Регламент совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается этим советом самостоятельно на первом заседании.

4. Разработка федеральных стандартов

Программа разработки федеральных стандартов

1. Федеральные стандарты разрабатываются и утверждаются в соответствии с программой разработки федеральных стандартов.

2. Органы государственного регулирования бухгалтерского учета и субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета вносят предложения по программе разработки федеральных стандартов в уполномоченный федеральный орган.

3. Уполномоченный федеральный орган утверждает программу разработки федеральных стандартов по согласованию с Центральным банком Российской Федерации.

4. Программа разработки федеральных стандартов должна ежегодно уточняться в целях обеспечения соответствия федеральных стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности международным стандартам, уровню развития науки и практики бухгалтерского учета.

5. Уполномоченный федеральный орган обеспечивает доступность программы разработки федеральных стандартов Центральному банку Российской Федерации, субъектам негосударственного регулирования и иным заинтересованным лицам (далее – заинтересованные лица) для ознакомления.

6. Правила подготовки и уточнения программы разработки федеральных стандартов утверждаются уполномоченным федеральным органом.

Статья 27. Разработка и утверждение федеральных стандартов

1. Разработчиком федерального стандарта (далее – разработчик) может быть любой субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета.

2. Уведомление о разработке федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, публикуется в печатном издании, определяемом уполномоченным федеральным органом (далее – печатное издание), и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в информационно-телекоммуникационной сети «Интернет» (далее – сеть «Интернет»).

3. Не позднее 10 рабочих дней после дня опубликования уведомления о разработке федерального стандарта в печатном издании разработчик публикует проект федерального стандарта в печатном издании и размещает его на своем официальном сайте в сети «Интернет». Проект федерального стандарта, размещенный на официальном сайте разработчика в сети «Интернет», должен быть доступен для ознакомления без взимания платы. Разработчик обязан по требованию заинтересованного лица предоставить ему копию проекта федерального стандарта на бумажном носителе. Плата, взимаемая разработчиком

за предоставление указанной копии на бумажном носителе, не может превышать затраты на ее изготовление и пересылку. Плата за предоставление указанной копии органам государственного регулирования бухгалтерского учета и субъектам негосударственного регулирования бухгалтерского учета не взимается.

4. Со дня опубликования проекта федерального стандарта в печатном издании разработчик проводит публичное обсуждение федерального стандарта. Срок публичного обсуждения проекта федерального стандарта не может быть менее трех месяцев после дня опубликования указанного проекта в печатном издании. Уведомление о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта направляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, публикуется в печатном издании и размещается на официальных сайтах уполномоченного федерального органа и разработчика в сети «Интернет».

5. В период публичного обсуждения проекта федерального стандарта разработчик:

1) принимает от заинтересованных лиц замечания в письменной форме. Разработчик не может отказать в приеме замечаний в письменной форме;

2) проводит обсуждение проекта федерального стандарта и полученных в письменной форме замечаний;

3) составляет перечень полученных в письменной форме замечаний с кратким изложением содержания таких замечаний и результатов их обсуждения;

4) дорабатывает проект федерального стандарта с учетом полученных в письменной форме замечаний.

6. Разработчик обязан сохранять полученные в письменной форме замечания до утверждения федерального стандарта и представлять их в уполномоченный федеральный орган по его запросу.

7. Доработанный проект федерального стандарта не позднее 10 рабочих дней после дня опубликования уведомления о завершении публичного обсуждения проекта федерального стандарта в печатном издании публикуется разработчиком в этом же печатном издании. Одновременно разработчик размещает на своем официальном сайте в сети «Интернет» доработанный проект федерального стандарта и перечень полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц. Указанные документы, размещенные на официальном сайте разработчика в сети «Интернет», должны быть доступны для ознакомления без взимания платы.

8. Порядок опубликования в печатном органе документов, указанных в частях 2 – 7 настоящей статьи, устанавливается уполномоченным федеральным органом.

9. Доработанный проект федерального стандарта вместе с перечнем полученных в письменной форме замечаний заинтересованных лиц представляется разработчиком в уполномоченный федеральный орган, который организует экспертизу этого проекта.

10. Совет по стандартам бухгалтерского учета готовит в срок не более двух месяцев со дня представления разработчиком проекта федерального стандарта мотивированное предложение о принятии такого проекта к утверждению или об отклонении его на основании указанных в части 9 настоящей статьи документов и с учетом результатов экспертизы. Такое предложение вместе с указанными в части 9 настоящей статьи документами и результатами экспертизы направляется в уполномоченный федеральный орган.

11. Уполномоченный федеральный орган на основании документов, представленных советом по стандартам бухгалтерского учета, в срок не более одного месяца принимает проект федерального стандарта к утверждению или отклоняет его. Проект федерального стандарта, принятый к утверждению, в установленном порядке подготавливается и утверждается уполномоченным федеральным органом.

12. Проект федерального стандарта, предлагаемый советом по стандартам бухгалтерского учета к принятию, может быть отклонен в случае, если он не соответствует законодательству Российской Федерации.

13. В случае, если проект федерального стандарта отклонен, мотивированное решение уполномоченного федерального органа с приложением указанных в части 9 настоящей статьи документов в срок не более 10 рабочих дней после дня принятия такого решения направляется разработчику проекта федерального стандарта.

14. Внесение изменений в федеральный стандарт или его отмена осуществляются в порядке, установленном настоящей статьей. Внесение изменений в федеральный стандарт, обусловленных изменением законодательства Российской Федерации, может быть осуществлено по инициативе уполномоченного федерального органа.

Статья 28. Разработка федеральных стандартов уполномоченным федеральным органом

1. Уполномоченный федеральный орган разрабатывает федеральные стандарты:

1) для организаций государственного сектора;

2) в случае, если ни один субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета не принимает на себя обязательства разработать федеральный стандарт, предусмотренный утвержденной программой разработки федеральных стандартов.

2. Разработка федерального стандарта уполномоченным федеральным органом осуществляется в порядке, установленном статьей 27 Федерального закона № 402-ФЗ.

Заключение

В России продолжается работа по совершенствованию нормативной базы бухгалтерского учета и отчетности во исполнение Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 6 марта 1998 г. N 283. Цель преобразований системы отечественного бухгалтерского учета – привести ее в соответствие с требованиями рыночной экономики, а информации, содержащейся в бухгалтерской отчетности, – с требованиями, установленными международными стандартами финансовой отчетности. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета, которой должны руководствоваться организации, состоит из документов четырех уровней.

Первый уровень системы составляют законодательные акты (Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (с изменениями и дополнениями), Гражданский кодекс Российской Федерации и т.д.), указы Президента Российской Федерации и постановления Правительства Российской Федерации, регулирующие прямо или косвенно порядок бухгалтерского учета в организациях. К этому же уровню относится Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н (с изменениями и дополнениями).

Второй уровень составляют российские стандарты – Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), которые устанавливают принципы, базовые правила ведения бухгалтерского учета по сферам деятельности организации и видам активов, а также составления и представления бухгалтерской отчетности.

Третий уровень – методические рекомендации (инструкции, указания и другие подобные документы) по учету имущества, затрат, составлению бухгалтерской отчетности и т.п., которые утверждаются Минфином России с учетом отраслевой специфики и видов деятельности организаций.

Особое место среди нормативных документов данного уровня отводится Плану счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденным Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н, где определяется порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Четвертый уровень – это рабочие документы организации. В их состав входят положение об учетной политике организации (определяет способы и методы бухгалтерского учета и оценки активов и пассивов, включает рабочий план счетов бухгалтерского учета, составляемый на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета); рабочие документы по организации учета отдельных видов активов, затрат, собственного капитала и

обязательств, иные документы, которые определяют, в частности, порядок организации первичного учета и документооборота.

Контрольные вопросы

1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации.
2. Цели и задачи законодательства о бухгалтерском учете?
3. Что включает в себя система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России?
4. Основные нормативные документы, определяющие методологические основы, регулирующие порядок организации и ведения бухгалтерского учета в организациях Российской Федерации.
5. Нормативно-правовые акты, составляющие первый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.
6. Нормативно-правовые акты второго уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.
7. Документы третьего и четвертого уровней системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России.

Тема 3. Предмет и метод бухгалтерского учета

План

Введение

1. Понятие предмета и объектов бухгалтерского учета.
 2. Классификация имущества по составу и функциональной роли.
 3. Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению.
 4. Метод бухгалтерского учета.
- Заключение

1. Предмет и объекты бухгалтерского учета

Отражая хозяйственную деятельность, бухгалтерский учет, в свою очередь, сам является процессом профессиональной деятельности, преследующей определенные управленческие цели.

Предприятия, учреждения обязательно должны вести бухгалтерский учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций на основе натурального измерения и в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения.

Основными задачами бухгалтерского учета, сформулированными в Федеральном законе «О бухгалтерском учете», являются:

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

- обеспечение внутренних и внешних пользователей информацией, необходимой для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Основные принципы бухгалтерского учета:

Применительно к бухгалтерскому учету, чтобы подчеркнуть разницу между базовыми и основными принципами, принято использовать термины «допущения» и «требования», считая «допущения» базовым принципом, предполагающим определенные условия, создаваемые организацией при постановке бухгалтерского учета, которые не должны меняться, а «требования» – основным принципом, означающим соблюдение принятых правил организации и ведения бухгалтерского учета.

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

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

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

Хозяйственная деятельность организации включает в себя следующие основные процессы:

- снабжение (закупка сырья, материалов и т. д.);

- производство готовой продукции (работ, услуг);
- продажа готовой продукции (работ, услуг).

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

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

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

2. Классификация имущества по составу и функциональной роли

Чтобы уяснить сущность бухгалтерского учета необходимо познакомиться с некоторыми понятиями, применяемыми при его организации, а именно с содержанием предмета и метода бухгалтерского учета как науки.

То, что является объектом бухгалтерского учета, т.е. то, что в нем учитывается, характеризует предмет бухгалтерского учета.

Предмет бухгалтерского учета изучает хозяйственную деятельность предприятий, где его объекты рассматриваются в двух разделах:

1. Объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность.
2. Объекты, составляющие хозяйственную деятельность.

К первой группе относятся хозяйственные средства и их источники, ко второй – хозяйственные процессы и их результаты.

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

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

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

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

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

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

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

Внеоборотные активы отражаются в первом разделе актива баланса.

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

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

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

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

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

3. Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению

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

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

Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капиталов, фондов специального назначения, накоплений нераспределенной прибыли, целевых финансирования и поступлений. Собственный капитал отражен в первом разделе пассива баланса.

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

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

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

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

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

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

4. Методы бухгалтерского учета

Совокупность способов и приемов, позволяющих бухгалтерскому учету осуществлять контрольные функции, функции анализа и управления хозяйственной деятельностью предприятия называются *методом бухгалтерского учета*. Каждый отдельный прием или способ метода называется его элементом. К элементам метода бухгалтерского учета обычно относят следующее:

1. Документация как средство юридического оформления каждой хозяйственной операции. (Документ – есть закодированное определенным образом и зафиксированное на специальном носителе информационное сообщение (свидетельство), удостоверяющее, что факт хозяйственной жизни или существует, или совершен, или должен быть совершен.

Первичные бухгалтерские документы – письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции или дающее право на ее совершение.)

2. Инвентаризация, в ходе которой проверяется полнота и достоверность данных бухгалтерского учета о наличии всех видов средств предприятия. (Инвентаризация как элемент метода бухгалтерского учета позволяет путем проверки в натуре материальных ценностей, денежных средств и финансовых обязательств выявить их фактическое состояние. Она или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности и допущенные потери, хищения, недостачи. Поэтому при помощи инвентаризации контролируется сохранность материальных ценностей и денежных средств, проверяются полнота и достоверность данных бухгалтерского учета и отчетности.)

3. Счета бухгалтерского учета, предназначенные для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций и движения однородных средств предприятия. (Счета и двойная запись. Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций. На каждый вид хозяйственных средств и их источников открывается отдельный счет. Различают два вида счетов: активные и пассивные.)

4. Двойная запись как способ отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

5. Бухгалтерский баланс, применяемый для обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия и источников их образования на определенную дату в денежном выражении. Отчетность, обеспечивающая информацией, позволяющей намного шире освещать деятельность предприятия. (Баланс в бухгалтерском учете рассматривается как способ обобщения и группировки хозяйственных средств организации и их источников на определенную дату. Он делится на разделы и статьи и представляется в установленные адреса и сроки. По своему строению – это таблица, состоящая из двух частей: одна из которых – актив, отражающий состав и раз-

мещение хозяйственных средств, а другая – пассив – отражает источники образования хозяйственных средств и их целевое назначение. В переводе с латинского слово «баланс» означает «двухчашечный», или «весы».)

6. Оценка как способ ведения бухгалтерского учета, утверждающая правила оценки стоимости имущества, отражаемого в учете.

7. Калькуляция, вызванная необходимостью ежемесячного расчета затрат на изготовленную продукцию, выполненные работы, услуга (себестоимость). (Оценка и калькуляция как элементы метода бухгалтерского учета вызваны необходимостью оценки в денежном выражении находящегося в распоряжении организации имущества и каждой совершенной хозяйственной операции, вызывающей изменения в составе хозяйственных средств и их источников.)

8. Бухгалтерская отчетность как элемент метода бухгалтерского учета является завершающим этапом учетного процесса. В ней более детально в специальных формах рассматриваются имущественное и финансовое положение организаций, результаты хозяйственной деятельности за отчетный период. Информация, содержащаяся в бухгалтерских отчетах и балансах, основывается на данных синтетического и аналитического учета.

Все эти способы (элементы) метода бухгалтерского учета связаны друг с другом, что позволяет систематически учитывать и контролировать хозяйственную деятельность предприятия. В совокупности элементы метода обеспечивают своевременность, обоснованность и реальность данных бухгалтерского учета. Отметим, что для связи бухгалтерского учета с практикой использование каждого из этих элементов регламентировано соответствующими законами, положениями, инструкциями, разработанными и утвержденными в централизованном порядке.

Метод бухгалтерского учета обеспечивает документальное наблюдение за всеми хозяйственными операциями, что имеет важное значение в борьбе за сохранность имущества разных форм собственности и в предупреждении преступлений. При сплошном наблюдении, любое злоупотребление, наносящее ущерб собственнику, отражается, как правило, в данных бухгалтерского учета путем регистрации в учете фиктивных хозяйственных операций, подлогов в бухгалтерских документах, искажения данных в материалах инвентаризации. Таким образом, защитные функции учетного процесса проявляют себя при взаимодействии хозяйственной деятельности с противоправной.

Способность учета реально отражать результаты хозяйственной деятельности и реагировать на событие преступления предопределяет разнообразие его защитных функций.

По отношению к событию преступления среди защитных функций различают следообразующую, охранительную и превентивную.

Под следообразующей функцией понимается способность учетного процесса в результате взаимодействия с событием преступления формировать в своей информационной среде его разнообразные признаки и следы.

Под охранительной понимается способность контрольной подсистемы учета своевременно обнаруживать и использовать имеющуюся в данных учета информацию о противоправных деяниях..

Превентивная функция бухгалтерского учета базируется на познании закономерных связей между реальным состоянием защитных функций учета и возможностью совершения конкретных противоправных деяний.

Заключение

Хозяйственные средства и их источники, хозяйственные процессы и результаты хозяйственной деятельности предприятий выступают в качестве конкретных объектов бухгалтерского учета.

Совокупность их, наблюдаемая в движении и развитии, и образует предмет бухгалтерского учета.

В совокупности элементы метода обеспечивают своевременность, обоснованность и реальность данных бухгалтерского учета.

Метод бухгалтерского учета обеспечивает документальное наблюдение за всеми операциями с денежными ценностями, что имеет важное значение в борьбе за сохранность имущества и в предупреждении преступлений.

Контрольные вопросы

1. Понятие предмета бухгалтерского учета.
 2. Объекты бухгалтерского учета как составные части предмета.
- Цикл ведения бухгалтерского учета и его стадии.
3. Методологическая основа бухгалтерского учета.
 4. Элементы метода бухгалтерского учета.
 5. Имущество предприятия по составу и размещению.
 6. Источники формирования имущества предприятия.
 7. Характеристика хозяйственных операций и их результатов.

Тема 4. Бухгалтерский баланс

План

Введение

1. Понятие, сущность и строение бухгалтерского баланса.
2. Классификация бухгалтерских балансов
3. Влияние хозяйственных операций на валюту баланса
4. Бухгалтерский баланс – источник информации о финансовых результатах хозяйствующих субъектов.

Заключение

Введение

Баланс – это способ обобщенного отражения и экономической группировки средств хозяйства и источников их образования в денежном измерении на, определенную дату (обычно на 1 число месяца, и не реже 1 раза в квартал).

В бухгалтерском учете слово «баланс» имеет двойное значение. С одной стороны – это равенство итогов сопоставимых показателей – АКТИВА и ПАССИВА, а с другой стороны наиболее важная Форма бухгалтерской отчетности, показывающая состояние средств предприятия на определенную дату. В переводе с латинского – двухчашечный. Термин «баланс» происходит от латинских слов *bi* – дважды и *lanx* – чаша весов, что буквально означает двучашие и употребляется как символ равенства.

Этот термин принят в экономической литературе, как правило, для обозначения системы интервальных показателей, характеризующих источники образования каких-либо ресурсов и направления их использования за определенный период времени, например, баланс производства и распределения валового внутреннего продукта, материальные балансы (угля, хлеба и т.д.), баланс денежных доходов и расходов государства. Балансовый метод как способ представления данных в виде двусторонних таблиц с равными итогами широко используется в планировании, учете и экономическом анализе.

В основу его построения положена классификация хозяйственных средств предприятия, эти средства классифицируются по двум основным признакам:

В активе – по составу и размещению (т.е. что есть на предприятии или во что вложены средства),

в пассиве – по источникам их формирования и целевому назначению.

В бухгалтерском учете слово «баланс» имеет два значения:

1) равенство итогов, когда равны итоги записей по аналитическим счетам и по соответствующему синтетическому счету, итоги актива и пассива бухгалтерского баланса и т.д.;

2) наиболее важная форма бухгалтерской отчетности, показывающая состояние средств организации в денежной оценке на определенную дату.

Равные итоги по активу и пассиву баланса горизонтальной формы располагаются на одном уровне, занимая строго горизонтальное положение, подобно коромыслу весов, находящихся в положении равновесия.

По определению Я.В. Соколова, баланс есть модель, с помощью которой в интересах пользователей представляется на определенный момент времени финансовое положение организации¹.

В современных экономических условиях рыночной экономики значение баланса настолько велико, что его часто выделяют в самостоятельную отчетную единицу, дополнением к которой является совокупность

всех других форм бухгалтерской отчетности. Роль прочих форм бухгалтерской отчетности состоит в расшифровке данных, которые содержатся в балансе. В основу построения современных балансов положена классификация хозяйственных средств и источников их формирования. Вместе с тем возможен и функциональный подход к созданию формата баланса.

В экономике любого государства бухгалтерский баланс выполняет важные функции, в том числе:

- баланс организации знакомит собственников, менеджеров и других лиц, связанных с управлением, имущественным состоянием организации;
- по балансу определяют ликвидность и показатели платежеспособности организации;
- по балансу определяют конечный финансовый результат деятельности организации в виде прироста собственного капитала за отчетный период;
- на показателях баланса строится оперативное финансовое планирование любой организации, осуществляется контроль за движением денежных средств;
- данные баланса широко используются налоговыми органами, кредитными учреждениями и органами государственного управления для анализа деятельности организации и контроля за ней.

Многие организации имеют сложную структуру, а их подразделения ведут самостоятельный бухгалтерский учет и составляют самостоятельные балансы. Располагая балансами и отчетностью дочерних и зависимых организаций, руководители акционерного общества могут координировать деятельность всей группы взаимосвязанных организаций.

Каждый пользователь бухгалтерской (финансовой) отчетности с помощью модели баланса стремится решать свои задачи.

Кредиторов волнует платежеспособность организации, поэтому они склонны рассматривать баланс как категорию бухгалтерского учета, позволяющую на определенный момент времени представить в денежном измерении имущественное положение организации.

Покупателей и продавцов волнует вопрос, что выгоднее: продать предприятие в целом или же, ликвидировав его, распродать его имущество.

В этом случае составляется актуарный баланс, в котором имущество оценивается по цене возможной реализации и который представляет собой одну из разновидностей статического баланса.

Администрацию и собственников волнует движение капитала, который должен приносить прибыль, поэтому они рассматривают баланс как категорию бухгалтерского учета, позволяющую представить финансовый результат хозяйственной организации за отчетный период.

Для налоговых органов составляются налоговые декларации, которые могут быть увязаны с балансом, например по налогу на имущество организации.

В практике российского учета преобладает статическая трактовка баланса. В балансе показывается состояние хозяйственных средств организации в денежной оценке на определенную дату. Эти средства классифицируются по составу, источникам формирования, размещению, юридической принадлежности и т.д. Следовательно, в основу построения бухгалтерского баланса положена классификация хозяйственных средств организации.

В зависимости от стадии развития того или иного экономического субъекта и целевого назначения различают разные виды бухгалтерских балансов: вступительный, текущий, заключительный (годовой), разделительный, передаточный, сводный (консолидированный), ликвидационный.

Балансирующим показателем во вступительном балансе выступает уставный капитал, поскольку на этом этапе нет другого источника поступления из-за отсутствия хозяйственной деятельности.

При составлении заключительного баланса таким показателем выступает финансовый результат (прибыль или убыток) организации.

Для всех других видов бухгалтерского баланса балансирующим показателем могут выступать как уставный капитал организации, так и финансовый результат ее деятельности.

Приведенный перечень бухгалтерских балансов по сути своей соответствует жизненному циклу юридического лица. На этом пути трансформация в организационной структуре данного лица происходит главным образом под воздействием его финансового состояния и места в соответствующем сегменте рынка товаров, работ и услуг.

Следует особо выделить понятие самостоятельного баланса. Его ведут субъекты, наделенные правами юридического лица. При отсутствии таких прав составляется отдельный баланс. Такой подход распространяется на структурные подразделения экономического субъекта (цехи, филиалы, участки жилищно-коммунального хозяйства и пр.).

В балансе хозяйственные средства представлены, с одной стороны, по их видам, составу и функциональной роли в процессе воспроизводства валового внутреннего продукта, а с другой – по источникам их формирования и целевому назначению. Состояние хозяйственных средств и их источников показывается на определенный момент, как правило на первое число отчетного периода, в стоимостном выражении. Принимая во внимание, что их группировка и обобщение в балансе приводится и на начало года, а с учетом современных требований – также и за предыдущий отчетный период, можно утверждать, что состояние показателей дано не только в статике, но и в динамике. Это значительно расширяет границы познания сущности бухгалтерского баланса, его места в определении финансовой устойчивости экономического субъекта на рынке товаров, работ и услуг.

Сущность бухгалтерского баланса проявляется в его назначении.

С одной стороны, он является частью метода бухгалтерского учета, о чем сказано ранее.

С другой стороны, бухгалтерский баланс – одна из форм периодической и годовой отчетности.

Среди других слагаемых метода бухгалтерского учета двойное назначение характерно только для бухгалтерского баланса.

В этой двойственности не только суть закона единства противоположностей, но и основа для оценки финансового положения фирмы. С целью большей доступности понимания экономической сущности объектов, отражаемых в составе отдельных статей, в балансе дана их группировка. Потенциальные инвесторы и кредиторы изучают и оценивают содержание и отношения между отдельными группами и подгруппами актива и пассива баланса, их взаимосвязь.

Двусторонняя таблица баланса в графическом изображении показывает на левой стороне состояние имущества в последовательности, соответствующей функциональной роли его составляющих исходя из степени ликвидности и характера участия хозяйственных средств в процессе воспроизводства валового продукта. Это актив баланса. Актив (лат. *activus* – деятельный, действительный) раскрывает состав имущества, как оно действует, чем представлены его составные части. Составные части актива включают материальные ценности, денежные средства и долговые обязательства юридических и физических лиц по отношению к данной организации. Эти лица являются должниками (дебиторами), так как на момент составления баланса используют имущество организации в любой форме, не принадлежащее им на праве собственности. Источники данного имущества отражены в правой стороне баланса-пассиве. Пассив (лат. *passivus* – страдательный, недействительный) показывает собственный капитал, а также совокупность долгов и обязательств экономического субъекта. Другими словами, в пассиве приведены те инвесторы, которые имеют право собственности на то имущество, состав которого раскрывается в активе баланса. Экономически однородный вид имущества в активе или источников его формирования в пассиве принято называть статьей баланса. Каждая базовая (обобщающая) статья приведена в балансе по соответствующей строке, которая имеет свой код (шифр). Так, в активе такими статьями являются «Нематериальные активы» (код строки ПО), «Основные средства» (код строки 120), «Денежные средства» (код строки 260) и др.

В пассиве это статьи: «Уставный капитал» (код строки 410), «Добавочный капитал» (код строки 420), «Займы и кредиты» (код строки 610) и т.п.

Экономически однородные по своему содержанию статьи объединены в группы с последующим приведением их составляющих. Например, статья «Запасы» (код строки 210) объединяет большой перечень статей, которые однозначно признаются в учете в составе указанных оборотных средств. В свою очередь в составе некоторых из них представлены отдельные экономически однородные наименования материально-производственных запасов.

Так, статья «Готовая продукция и товары для перепродажи» объединяет остатки по счетам: 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Суммы, представленные по соответствующим статьям или в составе отдельных групп, как это указано выше, формируют итоги в разрезе отдельных разделов баланса. Такая методика построения бухгалтерского баланса упорядочивает структуру и расширяет возможности его в процессе проведения экономического анализа.

В интересах сближения отечественной практики с требованиями международных бухгалтерских стандартов, в последнее время бухгалтерский баланс стали составлять не в первоначальной (исторической) оценке (баланс-брутто), а в реальной оценке на дату составления баланса, «очищенного» от регулирующих статей (баланс-нетто). Такой подход распространяется как на имущество длительного пользования, так и на состав оборотных средств. Поэтому в балансе отсутствуют такие статьи, как «Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Торговая наценка» и некоторые другие. Сокращенная форма бухгалтерского баланса приведена в табл. 4.1. Содержание его полностью соответствует содержанию баланса, приведенного в Международном стандарте 1 финансовой отчетности (МСФО1) «Представление финансовой отчетности».

Баланс фирмы «Луч» на 1 января 20__ г., руб.

Таблица 4.1

Актив	На начало отчетного года	На конец отчетного периода	Пассив	На начало отчетного года	На конец отчетного периода
1. Нематериальные активы	76 000	87 000	1. Уставный капитал	270 000	270 000
2. Основные средства	190 000	210 000	2. Добавочный капитал	15 000	18 000
3. Сырье, материалы и другие аналогичные ценности	24 500	29 300	3. Резервный капитал	65 700	69 000
4. Затраты в незавершенном производстве	76 000	98 000	4. Отложенные налоговые обязательства	24 100	28 400
5. Расходы будущих периодов	7300	15 100	5. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	X	49 500
6. Прочие запасы и затраты	19 500	23 400	6. Займы и кредиты	37 800	42 500
7. Товары отгруженные	78 100	64 000	7. Поставщики и подрядчики	22 300	51 300
8. Покупатели и заказчики	18 800	21 500	8. Задолженность по налогам и сборам	38 100	29 800

9. Денежные средства	29 800	61 700	9. Задолженность перед персоналом организации	18 500	19 100
			10. Доходы будущих периодов	28 500	32 400
Баланс	520 000	610 000	Баланс	520 000	610 000

Как видно, итог по активу баланса на начало года и конец отчетного периода равен, соответственно, итогу его пассива. Это равенство, как уже указывалось, определяет сущность баланса: в нем отражается имущество экономического субъекта в двух плоскостях, а именно в левой стороне – активе баланса – по видам, составу и размещению, а в правой – пассиве – по источникам формирования данного имущества.

Далее. В активе имущество приведено с учетом степени ликвидности. Наименее ликвидные статьи («Нематериальные активы», «Основные средства») размещены в начале, а легко реализуемые активы («Касса», «Расчетные счета») – в конце баланса.

Во многих странах с развитой рыночной экономикой содержание бухгалтерского баланса строится по степени замедления ликвидности, т.е. в начале показываются легко реализуемые виды имущества, рассматриваемые как рабочий капитал фирмы, а в конце баланса – наименее ликвидные активы.

Такое построение баланса ориентировано на степень ее ликвидности исходя из возможности платить по всем долгам. В любом случае имущество предприятия – актив (А) – должно соответствовать его обязательствам (П) и собственному капиталу (К): $A = П + К$.

Разложение правой стороны баланса на две составляющие в указанной последовательности имеет глубокий экономический смысл. В случае ликвидации экономического субъекта ввиду несостоятельности (банкротства) действующее законодательство в первую очередь предусматривает удовлетворение обязательств кредиторов (П) в строго установленной очередности. Причем требования кредиторов каждой очереди подлежат удовлетворению только после полного погашения обязательств перед кредиторами предыдущей очереди. В то же время инвесторы на вложенный капитал (К) получают только ту часть, которая остается после платежей по обязательствам. Статьи баланса в зависимости от их экономической сущности распределены на пять разделов.

Актив баланса включает два раздела, представленные по экономической однородности с точки зрения ликвидности имущества следующими основными группами.

Первый раздел «Внеоборотные активы» содержит информацию о нематериальных активах, движимом и недвижимом имуществе, представленном в составе основных средств, а также доходных вложений в материальные ценности (передачи в лизинг, по договору проката), финансовых вложений на период более 12 месяцев и т.п. Это долгосрочные активы организации.

Нематериальные активы, в том числе организационные расходы, патенты, товарные знаки (знаки обслуживания), иные, аналогичные перечисленным, права и активы, т.е. не имеющие физической субстанции, но обладающие стоимостью, основанной на соответствующих исключительных правах их собственника, в настоящее время не получили еще большого признания. Вместе с тем в странах с развитой рыночной экономикой считается вполне нормальным, когда в фирме в составе имущества на долю нематериальных активов приходится не менее 30% уставного капитала.

Основные средства – преобладающая группа в составе имущества промышленного предприятия среди других групп, представленных в первом разделе актива баланса. Это также долгосрочные активы (земельные участки и объекты природопользования, здания, сооружения, машины и оборудование), используемые в процессе хозяйственной деятельности.

Незавершенное строительство включает оборудование к установке, вложения во внеоборотные активы и авансы, выданные подрядчикам.

Наконец, организации, осуществляющие финансовые вложения в виде инвестиций в дочерние и зависимые общества, в другие организации, предоставление займов другим организациям на срок более 12 месяцев, заполняют статью «Долгосрочные финансовые вложения».

Та часть внеоборотных активов, которая не нашла отражения в составе соответствующих статей, показывается по статье «Прочие внеоборотные активы».

Второй раздел «Оборотные активы» представляет три блока наиболее ликвидных активов. Это мобильные средства организации, так как в короткое время могут быть обращены в наиболее ликвидную их часть – денежные средства. Здесь представлены средства как непосредственно используемые внутри организации (производственные запасы и затраты в незавершенном производстве), обязательства внутри и за ее пределами (дебиторская задолженность), краткосрочные финансовые вложения, т. е. предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев, так и денежные средства.

Таким образом, в данном разделе актива баланса представлены текущие активы организации, более ликвидные по своему жизненному циклу виды имущества и дебиторской задолженности. Ликвидность рассматривается по степени мобильности преобразования отдельных видов активов в рабочий денежный капитал. Правая сторона баланса (пассив) раскрывает содержание собственного капитала и обязательств как долгосрочного, так и краткосрочного характера.

Собственный капитал отражен в *третьем разделе* пассива «*Капитал и резервы*».

Определяющим в данном разделе является уставный (складочный) капитал, характерный для тех экономических субъектов, где отсутствует один собственник (акционерные общества, общества с ограниченной ответственностью и др.). В государственных и муниципальных унитарных (франц.

unitaire – единый, стремящийся к единству, объединению) предприятиях эта часть имущества представлена уставным фондом.

Изменение в виде увеличения или уменьшения уставного (складочного) капитала допускается по результатам рассмотрения итогов деятельности организации за предыдущий год. После чего вносятся соответствующие изменения в учредительные документы.

Корректирующей статьей в данном разделе представлена статья «Собственные акции, выкупленные у акционеров». В ней содержится информация о наличии собственных акций, выкупленных акционерным обществом с целью их последующей перепродажи или аннулирования, как не приносящих дохода. Сумма по данной статье вычитается из общего итога третьего раздела пассива баланса.

В составе статьи «Добавочный капитал» отражаются в первую очередь суммы прироста стоимости внеоборотных активов, прежде всего основных средств, затрат в незавершенном строительстве и пр., выявляемые по результатам их переоценки, эмиссионного дохода акционерных обществ, т.е. суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций общества (за минусом расходов по их продаже), а также средства целевого финансирования, полученного в виде инвестиционных средств.

Статья «Резервный капитал» формирует источники в виде резервных фондов, создание которых предусматривается законодательством или учредительными документами предприятия.

В данном разделе приводятся также суммы нераспределенной прибыли, т. е. прибыли, оставшейся в распоряжении организации после отражения обязательств перед бюджетом.

При наличии убытка, полученного в отчетном периоде, в данном разделе показывается его размер со знаком «минус» (-).

Заемный капитал, исходя из сроков заимствования организацией, содержится в *четвертом разделе* бухгалтерского баланса «Долгосрочные обязательства» и в *пятом разделе* «Краткосрочные обязательства».

В четвертом разделе раскрывается содержание долгосрочных кредитов банков и долгосрочных займов. Другие наименования обязательств со сроком погашения более 12 месяцев после отчетной даты приведены по статье «Прочие долгосрочные пассивы» (арендные обязательства арендатора по долгосрочной аренде и т.п.).

В пятом разделе баланса отражаются заемные средства в виде ссуд банков и займов со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты и другие виды кредиторской задолженности, т. е. краткосрочные обязательства:

- перед поставщиками и подрядчиками;
- перед государственным и внебюджетными фондами;
- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;
- перед персоналом организации;

– перед прочими кредиторами и т. п.

Обособленное место в данном разделе занимают источники собственных средств, не вошедшие в предыдущие разделы баланса.

Они показываются в разделе статей «Доходы будущих периодов», «Резервы предстоящих расходов и платежей» и др.

Такова принципиальная схема и содержание бухгалтерского баланса. Она действительна и в том случае, когда какая-либо организация выделяется своим специфическим видом деятельности. Например, для торгового предприятия характерными статьями являются статьи «Товары». В сельскохозяйственном предприятии в составе оборотных активов характерной будет представленная статья «Животные на выращивании и откорме» и т. д.

В том случае, когда соответствующая статья согласно положению по бухгалтерскому учету подлежит раскрытию, но на отчетную дату по ней нет цифровых показателей, против нее ставится прочерк.

Таким образом, бухгалтерский баланс, составленный с учетом изложенных требований, должен раскрывать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Для реализации данной задачи в бухгалтерском балансе следует отразить условные факты хозяйственной деятельности. Например, не завершённые на отчетную дату судебные разбирательства независимо от того, в каком качестве выступает в них организация – истца или ответчика. Главное, что величина этих разбирательств является существенной и, следовательно, может оказать соответствующее влияние на оценку пользователям бухгалтерского баланса финансового положения, движения денежных средств или результатов деятельности организации на отчетную дату.

2. Классификация бухгалтерских балансов

В экономике имеют место различные виды балансов.

В процессе исчисления валового внутреннего продукта, оценки экономической стабильности народного хозяйства, обеспеченности его различного рода ресурсами и т.п. органами статистики составляются межотраслевые балансы, балансы материальных ресурсов, трудовых ресурсов, денежных доходов и расходов населения и пр.

В бухгалтерском учете также применяются различные виды бухгалтерских балансов.

Сущность бухгалтерского баланса наиболее полно раскрывается, если четко придерживаться одного из основных принципов хозяйствования: реализация конкретной цели диктует выбор и построение соответствующей модели баланса.

В ее основу может быть положена классификация бухгалтерского баланса по следующим признакам.

По источникам составления различают бухгалтерские балансы:

- книжные;
- генеральные;
- инвентарные.

Книжные балансы составляются по данным текущего бухгалтерского учета на основании остатков по счетам Главной книги.

В том случае, когда они подтверждаются материалами инвентаризации, такие балансы рассматриваются как *генеральные*.

Инвентарные балансы составляются по данным инвентарей (описей) отдельных активов и источников их формирования (например, вступительный баланс, подтвержденный учредительными документами юридического лица).

По *формам собственности* выделяются:

- балансы государственных (унитарных) предприятий;
- балансы муниципальных образований;
- балансы предприятий частной собственности;
- балансы смешанных форм собственности (акционерные, хозяйственного товарищества и пр.);
- балансы общественных организаций.

По *наполняемости*, т. е. степени обобщения, балансы классифицируются на:

- единичные;
- сводные.

Единичные балансы представлены информацией, раскрывающей финансовое положение одной организации или ее структурных подразделений.

Сводные (обобщенные, консолидированные) балансы объединяют активы и пассивы материнской и ее дочерних компаний. Эта группа взаимозависимых юридических лиц, называемых еще «аффилированными лицами». При составлении таких балансов используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей активов и обязательств, доходов и расходов данной группы. Данные головной организации и дочерних обществ объединяются путем построчного суммирования соответствующих данных с последующим исключением промежуточных результатов.

По *времени составления* в теории имеет место расширительное толкование бухгалтерских балансов. Одни авторы рассматривают данный признак классификации бухгалтерских балансов как основополагающий, выделяя шесть их разновидностей:

- вступительные (организационные);
- текущие (начальные или входящие, промежуточные и заключительные или исходящие);
- saniруемые, т.е. представленные предприятиями, находящимися на пороге банкротства (несостоятельности погашения своих обязательств);
- ликвидационные (начальные, промежуточные, заключительные);
- разделительные;

– объединительные (фузионные).

Другие авторы вкладывают в содержание классификации бухгалтерских балансов по времени составления провизорные, перспективные и директивные балансы, подчеркивая идентичность своих взглядов с другими авторами на содержательную часть классификации балансов по данному признаку.

Представляется, что если исходить из временного фактора по каждому отчетному периоду, то балансы можно подразделять на начальные, текущие и годовые (заключительные).

Начальные балансы составляются в начале отчетного года.

Текущие балансы составляются за отчетный период, т.е. период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность (за исключением на начало и конец финансового года).

Годовые (заключительные) балансы составляются организацией на конец финансового года.

Если же принцип классификации бухгалтерских балансов по *времени составления* рассматривать не по каждому отчетному периоду, а в более широком аспекте, а именно исходя из жизненного цикла функционирования организации, то при таком подходе целесообразно выделить следующие виды бухгалтерских балансов:

- предварительные (провизорные);
- текущие;
- на стадии завершения жизненного цикла организации.

Предварительные (провизорные) бухгалтерские балансы составляются заранее, до окончания соответствующего отчетного периода (квартала, полугодия, девяти месяцев, года), с целью оценки финансовой устойчивости фирмы на основе прогнозируемых экономических событий, которые могут иметь место в конце конкретного отчетного периода. Такие виды бухгалтерских балансов в основном используются в управленческом учете.

Текущие бухгалтерские балансы организация составляет в течение каждого отчетного периода исходя из соблюдения одного из базовых принципов бухгалтерского учета – непрерывности функционирования действующего предприятия.

По стадии завершения жизненного цикла организации выделяются:

- санируемые балансы;
- ликвидационные балансы.

Санируемые балансы организации составляют тогда, когда есть явные признаки того, что их финансовое положение не позволяет им осуществлять свою уставную деятельность, поскольку последняя в силу указанных выше обстоятельств не может обеспечить соблюдение приведенного выше основополагающего принципа бухгалтерского учета.

Ликвидационные балансы раскрывают финансовое положение организации, находящейся в стадии ликвидации (банкротства).

Ликвидационные балансы составляются по завершении расчетов с кредиторами организации.

Следует различать промежуточные и окончательные ликвидационные балансы.

Основное назначение ликвидационного баланса – отразить имущество организации, оставшееся у нее после погашения обязательств перед кредиторами и подлежащее распределению между ее учредителями (участниками).

По *степени правомочия* бухгалтерские балансы рассматриваются как:

- юридические;
- отдельные.

Юридические бухгалтерские балансы составляются юридическими лицами. Их статус регулируется ст. 48 ГК РФ, согласно которой (п. 1) юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Отдельные бухгалтерские балансы составляют отдельные структурные подразделения организации (участки, цехи, производства и пр.), не наделенные статусом юридического лица.

Связь между юридическими и отдельными бухгалтерскими балансами осуществляется через системы счетов внутренних расчетов.

По *периодичности предоставления* выделяются:

- вступительные балансы;
- периодические балансы;
- заключительные балансы.

Вступительные балансы напрямую связаны с приобретением организацией статуса юридического лица, т. е. после ее государственной регистрации.

Периодические балансы составляются по каждому отчетному периоду (месяц, квартал, полугодие, девять месяцев).

Заключительные балансы представляются по окончании отчетного года. Одновременно они являются вступительными на начало следующего отчетного года, подчеркивая тем самым один из основополагающих принципов бухгалтерского учета – принцип непрерывности функционирующего предприятия.

По *видам реорганизационных процедур* бухгалтерские балансы ориентированы на жизненный цикл конкретной организации, статус которого раскрывается в ст. 57 ГК РФ и включает в себя слияние, присоединение, разделение, выделение и преобразование.

Юридическое лицо признается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

В форме присоединения организация приобретает статус нового юридического лица и считается реорганизованным с момента внесения в единый Государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Исходя из *реорганизационных процедур* юридического лица различают следующие виды бухгалтерских балансов:

- вступительный;
- разделительный;
- объединительный;
- ликвидационный.

Вступительный баланс представляет собой совокупность определенных активов и источников их образования, которыми располагает организация в начале осуществления своей уставной деятельности на дату ее регистрации. Такой баланс составляет впервые созданная организация на месте ранее функционирующей в результате реорганизационных процедур.

Разделительный баланс включает имущество организации, образованной в результате реорганизационных процедур ранее функционирующего предприятия по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами или по решению суда. Итогом этих процедур является появление нескольких новых организаций на базе ранее действовавшей организации.

В том случае, когда передаются отдельные структурные подразделения одной организации другой организации, активы и пассивы их находят отражение в *передаточном балансе*.

Объединительный баланс состоит из имущества нескольких организаций, объединенных в результате реорганизации путем их слияния. Согласно абз. 2 п. 4 ст. 57 ГК РФ в случае реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с даты внесения в единый государственный реестр записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

Ликвидационный баланс, как уже отмечалось, состоит из имущества организации-банкрота, не способной погасить свои обязательства на определенную дату.

В зависимости от степени ухудшения ее финансового положения, дающего основание рассматривать организацию в стадии банкротства, составляются ликвидационные балансы в виде:

- вступительного ликвидационного баланса;
- промежуточных ликвидационных балансов;
- заключительного ликвидационного баланса. Каждый из них составляется в оценке по цене возможной продажи имущества.

По *форме построения* различают бухгалтерские балансы:

- односторонние (вертикальные);
- двусторонние (линейные, горизонтальные).

Односторонние бухгалтерские балансы построены по вертикальному признаку: вначале приводятся разделы и статьи актива баланса, а под ним – разделы и статьи пассива баланса.

Двусторонние бухгалтерские балансы представлены по горизонтальному признаку. На одной линии показываются статьи и разделы актива баланса, а на этой же линии, на противоположной стороне, отражаются разделы и статьи пассива баланса.

Такое строение баланса усиливает аналитический подход к оценке финансовой устойчивости организации.

По *степени очистки* бухгалтерские балансы бывают:

- балансы-брутто;
- балансы-нетто.

В основу построения таких балансов положен один из определяющих принципов бухгалтерского учета – момент стоимости. Принято отражать в балансе активы длительного пользования по первоначальной (исторической) оценке. Если некоторые из них, например, основные средства, были переоценены в отчетном году, то они должны отражаться в балансе в современной оценке их воспроизводства, т.е. по восстановительной стоимости.

Наличие в балансе контрарных статей искусственно завышает его валюту. Такой баланс рассматривается как баланс-брутто.

При отсутствии таких статей соответствующие активы указываются в балансе в реальной оценке. Это «очищенный» баланс, баланс-нетто.

Итак, балансы-брутто подготавливаются и представляются в первоначальной (исторической) оценке отдельных активов. Поэтому в баланс вводятся регулирующие статьи, позволяющие оценить реальную (остаточную) стоимость таких активов на определенную отчетную дату.

Различают контрарно-дополнительные регулирующие статьи и контрарно-регулирующие статьи.

Контрарно-дополнительные регулирующие статьи дополняют те статьи, которые регулируют. Речь идет прежде всего о статьях, уточняющих оценку производственных запасов, когда они учитываются в текущем учете по твердым учетным ценам, в то время как в балансе они должны быть отражены по фактической себестоимости.

Контрарно-регулирующие статьи размещаются в противоположной стороне баланса по отношению к тем основным статьям, которые они регулируют. Перечень таких регулирующих статей ограничен: амортизация основных средств, амортизация нематериальных активов и некоторые другие. Они позволяют скорректировать на отчетную дату величину соответствующих основных статей: основные средства, нематериальные активы организации и пр.

В настоящее время балансы-брутто в отечественной практике не применяются, используются балансы-нетто, т.е. без регулирующих статей.

По *видам экономической деятельности* предусмотрены следующие виды бухгалтерских балансов:

- уставные;
- неуставные.

Уставные бухгалтерские балансы раскрывают финансовое положение организации по основной деятельности, содержание которой определено в ее уставе.

В соответствии с Общероссийским классификатором видов экономической деятельности (ОКВЭД) уставная деятельность предприятий подразделяется на добывающие, обрабатывающие и предоставляющие услуги.

Неуставные бухгалтерские балансы представляют информацию по прочим (неуставным) видам деятельности соответствующего юридического лица (балансы обслуживающих производств – социальная сфера и пр.).

Согласно ОКВЭД промышленность делится на такие составляющие, как добыча полезных ископаемых, обрабатывающее производство, производство и распределение электроэнергии, газа и воды.

По *способу составления* бухгалтерские балансы подразделяются на:

- оборотные (оборотнo-сальдовые);
- простой формы;
- шахматной формы.

Оборотные (оборотнo-сальдовые) балансы используются в целях текущего контроля за полнотой проведенных хозяйственных операций.

Форма оборотнo-сальдового баланса представлена на с. 163.

Простая форма бухгалтерского баланса является типовой и утверждается Министерством финансов РФ.

Строение бухгалтерского баланса по простой форме дает основание рассматривать его как сальдовый баланс. В таком виде он четко соответствует своему назначению, а именно: раскрыть состав конкретных наименований имущества, которым обладает организация, в денежной оценке, а также источники его формирования на определенную дату.

Шахматный баланс включает в себя все признаки (свойства) оборотнo-сальдового баланса. Основное же преимущество проявляется в следующем:

- усиливается контроль за фактами экономических событий, поскольку они обобщаются по однородным хозяйственным операциям;
- однородные хозяйственные операции представлены в балансе с двух позиций: со стороны дебетуемого и со стороны кредитуемого счета;
- сокращается количество счетных записей, поскольку сумма по взаимосвязанным (корреспондирующим) счетам записывается за один прием при сохранении принципа двойной записи: на пересечении и дебетуемого, и кредитуемого счета;

– возрастает наглядность в использовании отдельных активов и источников их формирования, так как строение такого баланса не только раскрывает более глубокое понимание сущности совершаемых хозяйственных процессов, но и отражает обобщенные их показатели.

Рассмотренная классификация бухгалтерских балансов раскрывает познавательные и содержательные аспекты финансово-хозяйственной деятельности организаций с различной организационно-правовой формой собственности за разные отчетные периоды.

Современные требования, предъявляемые к строению баланса, расширяют и углубляют статическую и динамическую функции, присущие бухгалтерскому балансу.

Подтверждением этому могут быть, например, Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации (приказ Министерства финансов РФ от 28.06.2000 г. № 60н).

Согласно п. 8 указанных рекомендаций, организация может принимать решение в представляемой бухгалтерской отчетности о раскрытии по каждому числовому показателю информацию более чем за два года (три и более).

В условиях формирования управленческого учета в организации, проведения анализа ее финансовой устойчивости, отмеченные отличительные признаки классификации бухгалтерского баланса приобретают особо важное значение.

3. Влияние хозяйственных операций на валюту баланса

В процессе осуществления уставной деятельности в организации постоянно происходят экономические события. Одни из них могут иметь место ежедневно (отпуск материалов в производство); другие – значительно реже (платежи в бюджет и т.п.).

Независимо от частоты совершения все такие события рассматриваются как хозяйственные операции.

Хозяйственные операции оказывают постоянное влияние на валюту баланса. Это влияние ведет к изменению как величины статей актива, так и статей пассива, или тех и других одновременно. При всем своем многообразии перечень изменений, происходящих под влиянием хозяйственных операций, сводится к четырем типам изменений относительно валюты баланса.

Рассмотрим на примере, как изменяется баланс после каждой хозяйственной операции. Обозначим сумму, затрагиваемую хозяйственной операцией по каждому типу изменений, символом «£х».

Пусть имеет место следующий упрощенный бухгалтерский баланс:

Бухгалтерский баланс ООО «Заря» на 1 апреля 2010 г.

Актив	Сумма (руб.)	Пассив	Сумма (руб.)
Нематериальные активы	53 000	Уставный капитал	166 500
Материалы	20 000	Поставщики и подрядчики	12 000
		Кредиторская задолженность:	
Денежные средства	17 150	перед персоналом организации	21 000
		по налогам и сборам	45 000
<i>Баланс</i>	<i>244 500</i>	<i>Баланс</i>	<i>244 500</i>

Первая операция. По чеку № 061324 от 03.04.2010 г. из банка получены и оприходованы в кассу наличные деньги на выплату заработной платы – 30 тыс. руб. Затрагиваются две статьи актива баланса, ибо речь идет об имуществе. После этой операции в кассе станет денежных средств на 30 тыс. руб. больше. Естественно, на расчетном счете в банке станет меньше денежных средств на эту сумму. Поэтому валюта баланса не изменится, тем более что пассив его не затрагивался в данной операции. По существу, по данной операции нет расхода денежных средств, поскольку нет уменьшения экономической выгоды организации как результата выбытия активов и/или возникновения обязательства, приводящего к уменьшению ее капитала. Эта ситуация будет иметь место на следующем этапе – в момент выплаты заработной платы. Наглядно это видно из схемы баланса после того, как операция получит в нем свое отражение.

Бухгалтерский баланс ООО «Заря» на 4 апреля 2010 г.

Актив	Сумма (руб.)	Пассив	Сумма
Нематериальные активы	53 000	Уставный капитал	166 500
Материалы	20 000	Поставщики и подрядчики	12 000
		Кредиторская задолженность:	
Денежные средства (171 500 ± 30 000)	171 500	перед персоналом организации	21 000
		по налогам и сборам	45 000
<i>Баланс</i>	<i>244 500</i>	<i>Баланс</i>	<i>244 500</i>

Данный тип изменений будет представлен следующим уравнением:

$$A + E_{\text{хо}} - E_{\text{хо}} = П.$$

Вторая операция. 4 апреля удержан за март 2010 г. налог на доходы физических лиц из заработной платы персонала фирмы в сумме 12 тыс. 500 руб. Обе статьи баланса, которые будут затронуты в данной операции, пассивные,

поскольку речь идет об обязательствах, связанных с формированием заемного капитала. Перед персоналом фирмы эти обязательства уменьшаются на сумму удержанного налога на доходы физических лиц, а перед бюджетом возникают, поскольку они еще не погашены. В том и другом случае речь идет о кредиторской задолженности. Следовательно, речь идет о перераспределении обязательств организации между отдельными ее контрагентами в форме заемного капитала. Валюта баланса при этом не изменяется.

Бухгалтерский баланс ООО «Заря» на 5 апреля 2010 г.

Актив	Сумма (руб.)	Пассив	Сумма (руб.)
Нематериальные активы	53 000	Уставный капитал	166 500
Материалы	20 000	Поставщики и подрядчики	12 000
		Кредиторская задолженность:	
Денежные средства	171 500	перед персоналом организации (21 000-12 500)	8500
		по налогам и сборам (45 000+12 500)	57 500
<i>Баланс</i>	<i>244 500</i>	<i>Баланс</i>	<i>244 500</i>

В этом случае второй тип изменений может быть оформлен уравнением $A = П - E_{\text{ХО}_2} + E_{\text{ХО}_2}$.

Третья операция. По счету-фактуре № 5 от 05.04.2010 г. получены от поставщика – завода «Квант» – материалы на 10 тыс. руб.

Операция затрагивает две взаимосвязанные статьи баланса: материалы как вид хозяйственных средств, а также поставщиков и подрядчиков как заемный капитал, т.е. источник формирования указанного имущества. После отражения в учете этой операции наличие данного имущества возрастает. Поскольку оно показывается в активе, то на сумму 10 тыс. руб. увеличивается валюта баланса. На эту же сумму увеличивается размер обязательств фирмы перед поставщиком, так как счет еще не оплачен. Эти обязательства показываются в пассиве баланса.

Бухгалтерский баланс ООО «Заря» на 6 апреля 2010 г.

Актив	Сумма (руб.)	Пассив	Сумма (руб.)
Нематериальные активы	53 000	Уставный капитал	166 500
Материалы (20 000 + 10 000)	30 000	Поставщики и подрядчики (12 000 + 10 000)	22 000
		Кредиторская задолженность	
Денежные средства	171 500	перед персоналом организации	8500
		по налогам и сборам	57 500
<i>Баланс</i>	<i>254 500</i>	<i>Баланс</i>	<i>254 500</i>

Налицо одностороннее увеличение конкретного вида активов без одновременного встречного погашения кредиторской задолженности перед поставщиком. Поэтому по данной операции четко просматривается увеличение экономической выгоды организации, признаваемое как ее доходы.

Данная операция связывает активно-пассивное изменение состояния статей баланса, которое ведет к увеличению валюты баланса.

Третий тип изменений фактов экономических событий в балансе, как видно, получил следующий вид:

$$A + E_{\text{хо}} = П + E_{\text{хо}}.$$

Четвертая операция. Согласно платежному поручению № 15 от 10.04.2010 г. и выписке банка, перечислена в бюджет сумма ранее удержанного налога с персонала фирмы – 12 тыс. 500 руб.

В результате четвертой операции ранее числившаяся кредиторская задолженность перед бюджетом уменьшается. Уменьшится также и сумма средств на расчетном счете фирмы. Это пассивно-активное изменение. Оно повлечет уменьшение как по статье пассива, так и актива баланса.

Бухгалтерский баланс ООО «Заря» на 11 апреля 2010 г.

Актив	Сумма (руб.)	Пассив	Сумма (руб.)
Нематериальные активы	53 000	Уставный капитал	166 500
Материалы	30 000	Поставщики и подрядчики	22 000
		Кредиторская задолженность:	
Денежные средства (171 500-12 500)	159 000	перед персоналом организации	8500
		по налогам и сборам (57 500-12 500)	45 000
<i>Баланс</i>	<i>242 000</i>	<i>Баланс</i>	<i>242 000</i>

Содержание четвертого типа изменений будет оформлено в виде следующего уравнения:

$$A - E_{\text{хо}_4} = П - E_{\text{хо}_4}.$$

Итак, рассмотренные четыре типа изменений относительно валюты баланса включают:

Первый тип (активное) – итог баланса не изменяется.

Второй тип (пассивное) – итог баланса не изменяется.

Третий тип (активно-пассивное) – итог баланса увеличивается.

Четвертый тип (пассивно-активное) – итог баланса уменьшается.

Общий вывод: каждая хозяйственная операция обязательно затрагивает две статьи баланса, что объясняется двойственностью окружающего нас материального мира, в основе которого единство противоположностей в тесной их связи и взаимообусловленности.

Поскольку в балансе представлена одна и та же совокупность имущества экономического субъекта в разных аспектах исходя из его наличия (актив) и источников формирования (пассив), постольку валюта баланса после любого из приведенных выше четырех типов хозяйственных операций остается сбалансированной по сумме между его активом и пассивом.

Общая схема четырех типов изменений применительно к бухгалтерскому балансу следующая:

Хозяйственные средства экономического субъекта		Источники образования хозяйственных средств экономического субъекта	
Актив		Пассив	
Увеличение	Уменьшение	Уменьшение	Увеличение
1 тип		II тип	
		III тип	
	IV тип		

Бухгалтерский баланс

Вместе с тем данная сбалансированность по сумме между активом и пассивом в зависимости от типа операции проявляется по-разному. Так, если операции затрагивают только виды хозяйственных средств (первый тип) или источники их (второй тип), то каждая из операций в этих объектах вызывает противоположные изменения. Валюта баланса после таких ситуаций остается без изменения. Это дает основание сделать вывод о том, что при раздельном движении совокупности учитываемых однородных объектов как в части активов, так и пассивов принцип их сохранения не нарушается. Однородные изменения в балансе происходят лишь в операциях, затрагивающих противоположные объекты учета. В такой ситуации происходит увеличение валюты баланса (третий тип) либо ее уменьшение (четвертый тип), т. е. обеспечивается принцип соответствия.

Увеличение актива по одной статье может вести к изменению в сторону уменьшения по другой статье актива. В то же время данное увеличение ведет к увеличению соответствующего обязательства или собственного капитала, представленных в пассиве баланса.

Уменьшение какой-либо статьи актива баланса ведет к увеличению другой статьи актива или уменьшению наличия соответствующей статьи пассива в части собственного и заемного капитала.

Отсюда можно сделать вывод о том, что после каждой хозяйственной операции в балансе затрагиваются как минимум две статьи при обязательном условии соблюдения равенства между активом и пассивом баланса.

4. Бухгалтерский баланс – источник информации о финансовой устойчивости фирмы

Бухгалтерский баланс является богатым источником информации, на базе которого раскрывается финансово-хозяйственная деятельность экономического субъекта.

Не зря поэтому среди форм бухгалтерской отчетности бухгалтерский баланс значится на первом месте. Для понимания содержащейся в нем информации важно иметь представление не только о структуре бухгалтерского баланса, но и знать основные логические и специфические взаимосвязи между отдельными показателями.

Не менее существенное значение в понимании содержания бухгалтерского баланса имеет последовательность его чтения, а также неперемutable знание отдельных ограничений, присущих только бухгалтерскому балансу.

Современное содержание актива и пассива ориентировано на представление информации ее пользователям, прежде всего внешним пользователям. Отсюда высокая степень аналитичности статей, раскрывающих состояние дебиторской и кредиторской задолженности, формирование собственного капитала и отдельных видов резервов, образованных за счет текущих издержек или прибыли предприятия.

Внутренние взаимосвязи, свойственные балансу, имеют место независимо от степени удовлетворения потребности пользователей в информации и сводятся к следующему:

1. Сумма всех разделов актива баланса должна обязательно быть равна сумме итогов всех разделов пассива, что связано с сущностью самого баланса.

Размер собственного капитала (третий раздел пассива) превышает величину внеоборотных активов (первый раздел актива). Такой вывод не требует доказательств, поскольку принято считать, что основная деятельность субъекта невозможна без наличия оборотных активов. Поэтому состав собственного капитала всегда предполагает формирование недвижимого и движимого имущества. Весь вопрос лишь в том, что отраслевые особенности оказывают различное влияние на соотношение указанных частей имущества.

Разница, исчисленная по указанной методике, представляет собой наличие собственных оборотных средств. Сумма этих средств и долговременных заемных источников формирования запасов и затрат представляет собой итог капитала и резервов (третий раздел пассива баланса), а также долгосрочных кредитов и заемных средств (четвертый раздел пассива баланса) за вычетом внеоборотных активов (первый раздел актива баланса).

Наконец, общая величина основных источников формирования запасов и затрат равна значению предыдущего показателя, увеличенного на сумму краткосрочных кредитов и заемных средств без просроченных ссуд (пятый раздел пассива баланса).

Исчисленным таким путем трем показателям наличия источников формирования запасов и затрат соответствуют три показателя обеспеченности запасов (равенство, излишек «+», недостаток «-»). С помощью этих показателей становится возможным классифицировать финансовые ситуации организации по степени их устойчивости: абсолютной, нормальной, неустойчивой и кризисной.

3. Исходя из предположения, что внеоборотные активы в основном приобретаются за счет собственных источников, их величина (первый раздел актива баланса), при нормальных условиях функционирования организации, должна быть больше суммы заемных средств (пятый раздел пассива баланса). В странах с рыночной экономикой принято считать, что нормальным признается соотношение между собственным и заемным капиталом в пропорции 60 : 40.

4. Строение баланса демонстрирует высокую степень аналитичности. Это позволяет установить взаимосвязь между отдельными его статьями по активу и пассиву, а следовательно, и источники покрытия отдельных видов имущества. Например, источниками покрытия долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений являются нераспределенная прибыль организации, ее оценочные резервы.

Как видим, самый общий обзор содержания бухгалтерского баланса, при определенных его ограничениях (статичность, принцип реальности оценки и т.п.), предоставляет большую информацию ее пользователям, прежде всего в части финансовой устойчивости собственника.

Заключение

Баланс в бухгалтерском учете рассматривается как способ обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия и их источников на определенную дату. Он делится, на разделы и статьи и представляет собой двухстороннюю таблицу, левая сторона которой – 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 «двухчашечный, весы», поэтому в нем всегда должно присутствовать обязательное равенство итогов: сумма всех статей актива баланса должна быть равна сумме всех статей пассива баланса.

Контрольные вопросы

1. Метод балансового обобщения информации об имуществе и обязательствах.
2. Основное равенство бухгалтерского учета. Строение бухгалтерского баланса.

3. Виды балансов: сальдовый, оборотный, вступительный (начальный), заключительный, ликвидационный, предварительный (провизорный), баланс – брутто, баланс – нетто.

4. Типы хозяйственных операций и их влияние на валюту баланса.

5. Бухгалтерский баланс как источник экономической информации. Значение баланса для руководства организации.

Тема 5. Система счетов и двойная запись

План

Введение

1. Понятие и структура бухгалтерского счета

2. План счетов бухгалтерского учета

3. Способ двойной записи

4. Классификация счетов

Заключение

Введение

Бухгалтерский баланс отражает состояние имущества организации и ее обязательства за отчетный период. В процессе производства каждый день осуществляется большое число хозяйственных операций, требующих текущего отражения, для чего используются специальные формы – счета бухгалтерского учета, которые построены по принципу экономической однородности.

Бухгалтерский счет – основная единица хранения информации, которая после обобщения всей бухгалтерской информации необходима для принятия управленческих решений. Счета бухгалтерского учета – это способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества по составу и размещению, по источникам его образования, а также хозяйственных операций по качественно однородным признакам, выраженным в денежных, натуральных и трудовых измерителях.

1. Понятие и структура бухгалтерского счета

Однако прежде чем заполнить бухгалтерский баланс, разместить по своим местам (клеточкам) имеющиеся остатки имущества и источников его образования, следует их отразить и сгруппировать на *счетах бухгалтерского учета*, т. е. после каждой хозяйственной операции новый баланс сразу же не составляют.

Каждый счет предназначен для группировки конкретного вида хозяйственных средств, источников и даже процессов, не находящихся отражения в балансе, но происходящих на предприятии, например, о ходе производства продукции, ее отгрузки и реализации. На основе первичных документов, которыми обязательно оформляют каждую операцию по движению хозяйственных средств (что и является отличительной чертой бухгалтерского учета), сгруппированных по определенному признаку, производят записи на счетах бухгалтерского учета. Если этих однородных одинаковых операций совершается в течение месяца большое количество, их предварительно группируют в накопительных или группировочных ведомостях, машинограммах и т.д., называемых регистрами бухгалтерского учета. Из этих регистров итоги переносят в счета бухгалтерского учета (это такие листы в Главной книге), из которых остатки (сальдо) показывают по соответствующим статьям бухгалтерского баланса.

Для каждого вида имущества, обязательства и операции открываются отдельные счета со своим наименованием и цифровым номером (шифром), которые соответствуют каждой статье баланса, например 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 75 «Расчеты с учредителями», 80 «Уставный капитал», 99 «Прибыль и убытки» и др.

Каждый счет представляет собой двухстороннюю таблицу: левая сторона счета – дебет (от лат. должен), правая сторона – кредит (от лат. верит). Эти термины стали применяться в бухгалтерском учете в период его возникновения в западноевропейских странах. В то время бухгалтерия охватывала лишь торговые и кредитные операции, и эти слова использовались в учете для обозначения расчетных взаимоотношений между купцами и банкирами. В последующем они утратили свое былое значение и превратились в простые технические термины. В теории и практике применяются три схемы счетов.

Различают два вида счетов: активные и пассивные. Свое название они получили от названия частей баланса, и отражают их содержание. Так, активные счета предназначены для учета хозяйственных средств по их составу и размещению, пассивные – для учета источников хозяйственных средств по их целевому назначению. Для большинства счетов характерно наличие остатка (сальдо) на начало и на конец месяца и оборотов за месяц по дебету и кредиту. Необходимо помнить, что при одинаковом строении счетов назначение сторон (дебета и кредита) в активных и пассивных счетах различно, что видно из приведенных ниже схем счетов.

Строение счетов независимо от их вида одинаково – это таблица двухсторонней формы, левая сторона которой есть дебет, а правая сторона – кредит. Для большинства счетов характерно наличие остатка (сальдо) на

начало и конец месяца и оборотов за месяц по дебету и кредиту. Необходимо помнить, что при одинаковом строении счетов назначение сторон (дебета и кредита) в активных и пассивных счетах прямо противоположно.

Схема активного счета

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Остаток (сальдо) хозяйственных средств на начало месяца	Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение хозяйственных средств в отчетном месяце (–)
Хозяйственные операции вызывающие увеличение (+) хозяйственных средств в отчетном месяце	Сумма хозяйственных операций составит оборот по кредиту счета за отчетный месяц
Сумма хозяйственных операций составит оборот по дебету счета за отчетный месяц	
Остаток на конец месяца равен остатку на начало месяца + оборот по дебету – оборот по кредиту	

Схема пассивного счета

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение (–) источников хозяйственных средств	Остаток (сальдо) источников хозяйственных средств на начало месяца
	Хозяйственные операции, вызывающие увеличение (+) источников хозяйственных средств в отчетном месяце
Сумма хозяйственных операций составит оборот по дебету счета за отчетный месяц	Сумма хозяйственных операций составит оборот по кредиту счета за отчетный месяц
	Остаток на конец месяца равен остатку на начало месяца + оборот по кредиту – оборот по дебету

Сумма каждой хозяйственной операции записывается на счетах дважды (по дебету одного счета и по кредиту другого счета), что называется двойной записью.

2. План счетов бухгалтерского учета

Во всей бухгалтерской работе организующим началом служит План счетов бухгалтерского учета. Он представляет собой экономически обоснованный перечень счетов бухгалтерского учета, необходимых для отражения на них различных сторон деятельности предприятия.

Наличие единого плана счетов бухгалтерского учета позволяет обеспечить единообразное, тождественное отражение операций как на отдельном предприятии, так и на разных предприятиях независимо от форм собственности и организованно-правовых форм деятельности.

Для надлежащей постановки бухгалтерского учета большое значение имеет правильное использование Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, где даются характеристика каждого счета и типовая корреспонденция счетов по ним. План счетов, утвержденный приказом МФ РФ № 94н от 31.10.2000 г. (В редакции приказов Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н, от 18.09.2006 № 115н) содержит восемь разделов:

- 1 «Внеоборотные активы»;
- 2 «Производственные запасы»;
- 3 «Затраты на производство»;
- 4 «Готовая продукция и товары»;
- 5 «Денежные средства»;
- 6 «Расчеты»;
- 7 «Капитал»;
- 8 «Финансовые результаты»;
- 9 «Забалансовые счета».

В каждом разделе указаны наименование синтетических счетов (счетов первого порядка), их номер, а также номера и наименования субсчетов (счетов второго порядка). Так, синтетическому счету «Материалы» присвоен номер 10, а субсчету «Сырье и материалы» – номер 1. Поэтому субсчет будет иметь номер 10-1. Такая группировка счетов позволяет по их показателям дать всестороннюю характеристику хозяйственной деятельности организации, состояния хозяйственных средств и их источников, финансовых результатов.

На основе типового Плана счетов бухгалтерского учета главный бухгалтер организации разрабатывает так называемый рабочий план счетов, подлежащий использованию в данной организации.

На небольших (малых) организациях может использоваться сокращенный план счетов.

Рабочий план счетов является обязательным приложением к учетной политике, разработанной главным бухгалтером, и утвержден руководителем организации. Чтобы начать процесс производства, предприятие должно располагать средствами труда (основные средства), предметами труда (производственные запасы), осуществлять изготовление продукции (затраты на производство); создавать продукцию и реализовывать ее, получить от этих операций прибыль. К промежуточным этапам следует отнести промежуточные операции, учет денежных средств. Отдельно в плане счетов помещены счета для учета собственных и заемных средств. В то же время счета сгруппированы и по своему экономическому содержанию и значению.

Счета подразделяются:

1. По отношению к балансу:

- а) активные;
- б) пассивные;
- в) активно-пассивные.

2. По полноте содержания:

- а) синтетические;
- б) аналитические.

3. По экономическому содержанию:

- а) счета средств и процессов в сфере производства;
- б) счета средств и процессов в сфере обобщения.

4. В зависимости от своего назначения:

- а) для учета хозяйственных средств и их источников;
- б) для хозяйственных процессов.

Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки текущего учета однородных хозяйственных операций. На каждый вид хозяйственных средств, их источников, процессов, результатов открывается отдельный счет.

3. Классификация счетов

Классификация счетов бухгалтерского учета – это объединение их в группы по признаку однородности экономического содержания отражаемых в них показателей имущества, обязательств и хозяйственных операций. В данном случае это классификация по экономическому содержанию.

В ходе группировки по объектам бухгалтерского учета объединяются счета для получения показателей:

- имущества по составу и размещению;
- имущества по источникам его образования (обязательства);
- по хозяйственным операциям и финансовым результатам.

Построение счетов и порядок учета хозяйственных операций отражает классификация счетов по их структуре. Для учета одного и того же объекта часто применяются разные по структуре счета. Их построение может отличаться, но в целом все эти счета имеют общее экономическое содержание. Структуру (построение) счета характеризуют оборот (по дебету или кредиту) и сальдо по счету. На структуру счета влияет не только его экономическое содержание, но и его назначение в учете. Так, при наличии разных функций счетов (учет изменений состава имущества или его источников, учет затрат или результатов от продажи, определение прибыли или убытков и т. п.) будет различаться и их структура.

Понятие и характеристика основных счетов

Основные счета применяются для контроля за наличием и движением имущества по составу и размещению, а также по источникам его образования. Основными они являются потому, что учитываемые на них объекты служат основой хозяйственной деятельности предприятия.

Основные счета подразделяются на три подгруппы.

1. *Основные активные счета* – применяются для контроля и учета основных средств, нематериальных активов, материальных и денежных средств, а также расчетов с дебиторами (01 «Основное производство», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 51 «Расчетные счета» и т.д.). Все они имеют одинаковую структуру и могут иметь только дебетовое сальдо. По дебету счетов показываются начальный и конечный остаток, а также поступление материальных и денежных ресурсов, а по кредиту – их выбытие.

Структура основного активного счета:

Д	К
<i>Начальный остаток</i> – наличие основных средств и нематериальных активов, материальных и денежных средств или долга данной организации	<i>Оборот</i> – расход (выбытие, выдача) имущества или уменьшение (погашение) дебиторской задолженности
<i>Оборот</i> – поступление имущества или увеличение долга дебиторов данной организации	
<i>Конечный остаток</i> – наличие основных средств и нематериальных активов, материальных и денежных средств или долга данной организации на конец отчетного периода	

2. *Основные пассивные счета* применяются для учета и изменения капиталов, фондов, полученного финансирования и дарения, кредитов, займов, обязательств организации и расчетов с кредиторами (80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и т. д.). Сальдо по ним может быть только кредитовое, оно показывает наличие собственных и заемных источников и долга другим организациям и лицам. По кредиту этих счетов отражается наличие, увеличение источников и задолженности, а по дебету – уменьшение источников и задолженности.

Д	К
<i>Оборот</i> – уменьшение обязательств и задолженности	<i>Начальный остаток</i> – наличие обязательств и задолженности на начало отчетного периода <i>Оборот</i> – увеличение обязательств и задолженности <i>Конечный остаток</i> – наличие обязательств и задолженности на конец отчетного периода

3. *Основные активно-пассивные (расчетные) счета* предназначены для учета расчетов данной организации с разными организациями и лицами. На этих счетах ведется учет расчетов одновременно с дебиторами и кредиторами или с одной организацией, которая, являясь дебитором после нескольких операций, может превратиться в кредитора или наоборот (68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и т. д.). Следовательно, один и тот же счет может быть и активным, и пассивным в зависимости от случая.

При наличии на синтетическом счете одновременно дебиторской и кредиторской задолженности счет становится активно-пассивным. Для определения сальдо по таким счетам нельзя ограничиваться сопоставлением сумм дебетовых и кредитовых оборотов по счетам синтетического учета, так как суммы, числящиеся за дебиторами, не могут быть зачтены в погашение кредиторской задолженности другим организациям. Сальдо может быть выведено в аналитическом разрезе, т. е. по каждой организации, лицу или платежу. В балансе оно показывается развернуто, т. е. сумма по дебету отражается в активе баланса (разд. II), а сумма по кредиту – в пассиве баланса (разд. IV и V). Структура активно-пассивных счетов представлена по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Для более глубокого понимания счет 76 разделим на две части и каждую из них рассмотрим отдельно.

Активная часть счета 76 (дебиторы) (тыс. руб.)

Д	К
С – дебиторская задолженность – 100 000 1. Увеличение дебиторской задолженности – 30 000 2. С ₂ – дебиторская задолженность – 80 000	Оборот – уменьшение дебиторской задолженности – 50 000

Пассивная часть счета 76 (кредиторы) (тыс. руб.)

Д	К
Оборот – уменьшение кредиторской задолженности – 50 000	С – кредиторская задолженность – 150 000 1. Увеличение кредиторской задолженности – 40 000 2. С ₂ – кредиторская задолженность – 140 000

Таким образом, на конец отчетного периода дебиторы должны организации 80 000 тыс. руб. В свою очередь, организация должна различным организациям-кредиторам на конец отчетного периода 140 000 тыс. руб.

Регулирующие счета

Регулирующие счета открывают только в дополнение к основным счетам. Они предназначены для уточнения (регулирования) оценки объектов, учитываемых на основных счетах; на сумму своего остатка они уменьшают или увеличивают остатки имущества основных счетов. Регулирующие счета подразделяются: на контрарные, дополнительные и контрарно-дополнительные.

Контрарные счета – на сумму своего остатка уменьшают остаток имущества на основных счетах. В зависимости от этого они делятся на контрактивные и контрпассивные счета. *Контрактивные счета* предназначены для уточнения остатка основных активных счетов. Здесь участвуют два счета: основной и регулирующий. Основной счет выступает в качестве активного счета, а регулирующий – пассивного (противостоящий, или контрактивный). Контрактивный счет на сумму своего сальдо уменьшает сальдо основного активного счета, например: счет 02 «Амортизация основных средств» к счету 01 «Основные средства», счет 05 «Амортизация нематериальных активов» к счету 04 «Нематериальные активы».

Основные средства в бухгалтерском учете до момента выбытия учитываются по первоначальной стоимости. Однако в процессе использования они изнашиваются, теряют свою стоимость на сумму начисленной амортизации. Чтобы знать остаточную стоимость основных средств на момент выбытия, необходимо из первоначальной стоимости вычесть сумму амортизации.

Пример. Если первоначальная стоимость основных средств составляет 25 000 руб., а ее амортизация на данный момент 5000 руб., то на счетах это отразится следующим образом:

Д	Сч. 01 «Основные средства»	К
	Сальдо 25 000	
Д	Сч. 02 «Износ основных средств»	К
	Сальдо 5000	

Следовательно, остаточная стоимость равна 20 000 тыс. руб. (25 000–5000). В данном случае счет 01 выступает в качестве основного счета, а счет 02 – в качестве контрактивного регулирующего счета по отношению к счету 01.

Контрпассивный счет предназначается для уточнения сумм источников имущества – обязательств, учитываемых на пассивном счете. Остаток по контрпассивному счету уменьшает размер источника основного счета. (Здесь основной счет выступает в качестве пассивного счета, а регулирующий (контрпассивный) – активного, например активный счет 26 «Общехозяйственные расходы» по отношению к пассивному счету 90 «Продажи» (согласно принятой учетной политике организации). В течение отчетного периода на счете 26 «Общехозяйственные расходы» отражаются расходы общехозяйственного характера, а в конце отчетного периода они списываются на счет 90 «Продажи», тем самым уменьшая поступления актива, признаваемого выручкой, т. е. Д-т сч. 90 К-т сч. 26.

Дополнительные счета в отличие от контрарных не уменьшают, а, наоборот, увеличивают на сумму своего остатка остаток имущества на основных счетах. В зависимости от того, какой счет дополняют, они делятся на активные и пассивные.

Дополнительный активный счет на сумму своего остатка дополняет остаток основных активных счетов. Здесь регулирующие и основные счета являются активными. Так, по счету 15 ведется учет транспортно-заготовительных расходов по заготовке и доставке материалов. Он выступает в качестве регулирующего дополнительного счета к счету 10. В то же время фактическая себестоимость приобретения материалов складывается из их стоимости по ценам приобретения и транспортно-заготовительных расходов.

Пример. Покупная стоимость сырья и материалов, имеющих в наличии в организации, составила 15 000 руб., а транспортные расходы по ним – 900 руб.

На счетах это отразится следующим образом:

Д Сч. 10-1 «Сырье и материалы» К
Сальдо 15 000

Д СЧ. 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» К
Сальдо 900

Следовательно, в конечном итоге фактическая себестоимость сырья и материалов составляет 15 900 руб. (15 000 + 900).

Дополнительный пассивный счет на сумму своего остатка дополняет сальдо соответствующего основного пассивного счета. Здесь оба счета выступают в качестве пассивных счетов, например счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» по отношению к счету 91 «Прочие доходы и расходы». Счет 63 предназначен для учета состояния и движения резервов по сомнительным долгам. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в установленный срок и

не обеспечена соответствующими гарантиями. Резерв по сомнительным долгам создается за счет дохода по результатам проведенной инвентаризации дебиторской задолженности организации. Неиспользованные резервы в конечном итоге присоединяются к доходам соответствующего отчетного периода. Поэтому счет 63 выступает как регулирующий дополнительный счет к счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Контрарно-дополнительные счета соединяют в себе признаки дополнительных и контрарных счетов. Примером служит счет 40 «Выпуск продукции (работ и услуг)». Если на этом счете проводки делаются методом дополнительный записи, то счет выступает в качестве дополнительного регулирующего счета, когда на счете делаются записи методом «красное сторно» (уменьшения) – в качестве контрарного счета.

Распределительные счета

Распределительные счета подразделяется на две группы: собирательно-распределительные и бюджетно-распределительные.

Собирательно-распределительные счета используются для учета расходов, которые в момент их совершения невозможно отнести сразу на определенную произведенную или проданную продукцию. В конце месяца эти расходы относят на конкретный вид продукции в соответствии с принятой методикой. К данной группе счетов относятся счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» учитывает расходы, связанные с обслуживанием основного и вспомогательного производства.

Общепроизводственные расходы, их состав и размер определяются сметами на содержание и эксплуатацию оборудования, управленческих и хозяйственных расходов подразделений. Планирование и учет таких расходов производится по следующей номенклатуре статей:

- амортизация производственного оборудования и транспортных средств;
- отчисления в ремонтный фонд или расходы на ремонт производственного оборудования и транспортных средств;
- по эксплуатации оборудования;
- заработная плата и отчисления на социальные нужды работников, обслуживающих оборудование;
- содержание аппарата управления цеха;
- содержание зданий цехов и цеховых сооружений;
- на проведение испытаний, опытов и исследований;
- охрана труда работников цеха;
- потери от брака, простоев по внутрипроизводственным причинам и др.

Счет 25 является активным и собирательно-распределительным. В течение месяца по дебету счета 25 собираются все расходы. При этом де-

лаются проводки: Д-т сч. 25 К-т сч. 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. По кредиту счета 25 в конце месяца идет распределение названных расходов, т. е. списание на дебет счетов: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательное производство» и др. Порядок распределения общепроизводственных расходов между отдельными объектами учета регулируется соответствующими нормативными актами.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы» связан с управлением организацией в целом, ее обслуживанием. Планирование и учет этих расходов осуществляются по следующей номенклатуре статей:

- содержание аппарата управления;
- на служебные командировки аппарата управления;
- содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны;
- представительские расходы, связанные с деятельностью организации;
- содержание прочего хозяйственного персонала;
- канцелярские и почтово-телеграфные расходы;
- амортизация основных средств общехозяйственного назначения;
- отчисления в ремонтный фонд (при его создании);
- на содержание зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения;
- на проведение испытаний, опытов, исследований;
- содержание общехозяйственных лабораторий;
- на охрану труда работников организации;
- подготовка и переподготовка кадров;
- обязательные отчисления, налоги и сборы;
- непроизводительные общехозяйственные расходы;
- прочие.

Счет 26 является активным и собирательно-распределительным. В течение месяца по дебету этого счета собираются расходы, что обеспечивается следующими проводками: Д-т сч. 26 К-т сч. 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» и т. д. В конце месяца с кредита счета 26 производится распределение, т. е. списание на другие счета. При этом делаются записи: Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 90 «Продажи» и т. д. К-т сч. 26.

Порядок распределения общехозяйственных расходов между отдельными объектами учета регулируется принятой организацией учетной политикой, в которой может быть предусмотрено списание общехозяйственных расходов непосредственно на счет 90 «Продажи».

Структура собирательно-распределительных счетов

Дебет	Кредит
Расходы, подлежащие к распределению	Распределение расходов по другим счетам

Бюджетно-распределительные счета предназначены для разделения расходов между отдельными отчетными (бюджетными) периодами; они подразделяются на активные и пассивные.

Примером активного бюджетно-распределительного счета служит счет 97 «Расходы будущих периодов», где учитываются расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. В частности, на счете отражаются расходы, связанные с горно-подготовительными работами; подготовительными к производству работами в сезонных отраслях промышленности; освоением новых предприятий, производств, установок и агрегатов; рекультивацией земель; неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд) и др. На дебете счета 97 учитываются затраты в момент их совершения (возникновения). При этом делаются записи: Д-т сч. 97 К-т сч. 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др. По кредиту счета 97 показывают списание этих расходов на производство (расходы на продажу) или на другие источники с включением их в дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Примером пассивных бюджетно-распределительных счетов являются счета 96 и 98. На счете 98 «Доходы будущих периодов» учитываются доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. К ним принадлежат 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. Кроме того, на счете учитываются предстоящие поступления задолженности по недостаткам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, а также разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей, а также безвозмездные поступления.

По кредиту счета 98 отражаются суммы доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущему отчетному периоду. При этом делаются записи: К-т сч. 98 Д-т сч. 58 «Долгосрочные финансовые вложения», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др. По дебету счета 98 показываются суммы доходов, перечисленные на соот-

ветствующие счета при наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся, что оформляется проводкой: Д-т сч. 98 К-т сч. 68 «Расчеты с бюджетом», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов» отражает суммы, зарезервированные в установленном порядке в целях равномерного включения расходов и платежей в затраты на производство или расходы на продажу. В частности, на этом счете могут быть отражены резервы:

- предстоящей оплаты отпусков (включая платежи за социальное страхование и обеспечение) работников организации;
- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- ремонт основных средств (если предусмотрено в учетной политике организации);
- производственных затрат по подготовительным работам в сезонных отраслях промышленности;
- предстоящих затрат на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и на другие цели подобного характера.

По кредиту названного счета ежемесячными отчислениями накапливаются источники средств для определенных целей, разрешенных соответствующими законодательными и другими нормативными актами, о чем делаются записи: К-т сч. 96 Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» и др.

По дебету счета 96 отражаются фактические расходы и платежи при наступлении срока на соответствующие цели, что оформляется проводками: Д-т сч. 96 К-т сч. 51 «Расчетные счета», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

Структура пассивного бюджетно-распределительного счета:

Д	К
<i>Оборот</i> – перечислена выплаты за счет дохода и резерва в отчетном месяце	<i>Сальдо</i> – доход, резерв, начисленный в предыдущих месяцах <i>Оборот</i> – доход, резерв, начисленный в отчетном месяце
	<i>Сальдо конечное</i> – неиспользованный в отчетном месяце остаток дохода и резерва

Калькуляционные счета (затраты на производство)

На калькуляционных счетах отражаются производственные затраты, которые учитываются при составлении калькуляционных расчетов для определения фактической себестоимости конкретных видов продукции. По дебету калькуляционных счетов учитываются фактические затраты, а по кредиту – выход продукции в течение месяца по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам (оптовым и договорным), а в конце месяца – по фактической себестоимости. К этой группе счетов относятся счета: 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Структура калькуляционных счетов:

Д	К
<i>Начальное сальдо</i> – остаток незавершенного производства на начало отчетного периода	<i>Оборот</i> – нормативная (плановая) себестоимость или учетные цены произведенной продукции
<i>Оборот</i> – затраты отчетного периода на производство продукции	<i>Разница</i> между фактической и нормативной (плановой) себестоимостью или учетными ценами
<i>Конечное сальдо</i> – остаток незавершенного производства на конец отчетного периода	

Записи по счету 20 «Основное производство» осуществляются в определенном порядке. По дебету счета 20 в течение месяца отражаются:

- прямые расходы (02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 10 «Материалы», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 19 «НДС по приобретенным ценностям», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.);
- расходы вспомогательных производств (23);
- косвенные расходы (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»); потери от брака (28).

По кредиту счета 20 в течение месяца отражается выход продукции по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам, который в конце месяца корректируется и доводится до фактической себестоимости двумя методами: «красное сторно» и дополнительной записи.

Метод «красное сторно» применяется, когда фактическая себестоимость ниже нормативной. На разницу делается запись красными чернилами. Это означает, что на сумму разницы уменьшается первоначальная сумма. При этом делается запись: Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 20.

Метод дополнительной записи применяется при превышении фактической себестоимости над нормативной. В этом случае обычными

чернилами делается дополнительная запись, которая оформляется проводкой: Д-т сч. 43 «Готовая продукция» К-т сч. 20.

Если в организации для учета выпущенной продукции применяют счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то используется следующий порядок: **фактические** производственные затраты учитываются в течение месяца по дебету счета 20, а в конце месяца по кредиту этого счета показывается фактическая себестоимость выпущенной продукции. Выход продукции в **течение** месяца отражается по нормативной (плановой) себестоимости или по учетным ценам по дебету счета 43 и кредиту счета 40. В конце месяца фактическая себестоимость выпущенной продукции списывается с кредита счета 20 на дебет счета 40. В конце месяца определяют отклонение фактической себестоимости от нормативной (плановой) или учетных цен и делается проводка: Д-т сч. 40 К-т сч. 90.

Сопоставляющие счета

С помощью сопоставляющих счетов сравниваются две оценки и выявляется результат финансовой деятельности (доходы или расходы). Примером сопоставляющих счетов могут служить счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Структура сопоставляющих счетов:

Д	К
<i>Оборот</i> 1. Полная фактическая себестоимость проданной продукции (90) 2. Остаточная стоимость выбывших объектов основных средств, расходы, связанные с ними (99) 3. Балансовая стоимость выбывших ценностей и расходы, связанные с ними (товарно-материальные ценности, валютные ценности, ценные бумаги и др.) (91)	<i>Оборот</i> 1. Выручка от проданной продукции (90) 2. Выручка от продажи имущества, стоимость материальных ценностей, поступивших после выбытия по рыночным ценам (99) 3. Выручка от реализации ценностей (91)

Финансово-результативные счета

К финансово-результативным счетам относятся активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки», который одновременно является финансово-результативным и сопоставляющим счетом. В качестве финансово-результативного счета он выявляет конечный финансовый результат – прибыли или убытки, а как сопоставляющий отражает сопоставление дебетовой части счета (убыток) с кредитовой частью счета (прибыль).

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается:

- из прибыли или убытка от обычных видов деятельности (счет 90 «Продажи»);

- сальдо прочих доходов и расходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы»);

- потерь, расходов и доходов в связи с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации и т. п. – в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т. п.;

- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежей по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций (Д-т сч. 99 К-т сч. 68).

В конце года определяется чистая прибыль, т. е. конечный финансовый результат организации, который является основой для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Заключительными записями декабря сумма чистой прибыли (убытка) списывается со счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается.

Структура финансово-результативного счета (счет 99):

Д	К
статок убытка отчетного года ¹	Остаток нераспределенной прибыли предыдущих периодов Учет прибыли отчетного года Нераспределенная прибыль отчетного года

Забалансовые счета

Бухгалтерские счета делятся на две группы: балансовые и забалансовые.

Балансовые счета – все бухгалтерские счета, объединенные в одну систему, имеющие корреспонденцию между собой и обеспечивающие учет всей финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Забалансовые счета – это счета, остатки по которым не входят в баланс, а показываются за его итогом, т. е. за балансом.

¹ Списание с бухгалтерского баланса убытка отчетного года отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в дебет счетов: 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.

Отдельные организации не уделяют должного внимания забалансовым счетам, что на практике приводит к ослаблению контрольных функций учета. Забалансовые счета используются для учета ценностей, не принадлежащих организации, но находящихся определенное время в ее распоряжении или у нее на сохранении, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями. В частности: арендованные основные средства; товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение; материалы, товары, принятые на комиссию; оборудование, принятое для монтажа; списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов; обеспечение обязательств и платежей полученных; износ основных средств; основные средства, сданные в аренду, а также нематериальные активы, полученные в пользование.

По новой форме баланса, утвержденной приказом Минфина РФ от 22 июля 2003 г. № 67н, к забалансовым относятся 9 счетов, но пока они не имеют нумерации, а коды следующие: от 910 по 990.

Использование забалансовых счетов способствует решению таких задач, как:

обеспечение контроля за использованием материальных ценностей, не принадлежащих данной организации, в соответствии с действующими законодательными актами и инструкциями;

контроль за сохранностью материальных ценностей, числящихся на забалансовых счетах;

своевременное оформление документов на поступление и выбытие этих средств, учтенных на забалансовых счетах;

обеспечение правильной организации бухгалтерского учета на забалансовых счетах;

всесторонняя и полная информация о состоянии забалансовых счетов для нужд управления, оценки кредитоспособности и финансовой устойчивости организации.

Главная особенность забалансовых счетов заключается в том, что учет на них ведется без использования метода двойной записи; записи делаются только в ведомостях по графам «Приход и расход». Имеется в виду, что при поступлении учитываемых объектов их приходуют, а при выбытии – списывают.

Структура забалансового счета:

Д	К
<i>Сальдо</i> – остаток ценностей, не принадлежащих организации Оборот – оприходованные ценности, не принадлежащие организации в отчетном периоде <i>Сальдо</i> – остаток ценностей, не принадлежащих организации на конец отчетного периода	Оборот – списание ценностей, не принадлежащих организации, в течение отчетного периода

Контрольные вопросы

1. Счета бухгалтерского учета и их строение
2. Двойная запись, ее сущность и значение
3. Счета аналитического и синтетического учета
4. Обобщение данных текущего бухгалтерского учета
5. Классификация счетов бухгалтерского учета. Принципы ее формирования и содержания.
6. План счетов бухгалтерского учета

Тема 6. Документирование хозяйственных операций и первичный учет

План

Введение

1. Понятие и значение учетного документа, классификация учетных документов.

2. Требования, предъявляемые к порядку составления, исправления и хранения учетных документов.

Заключение

Введение

Неотъемлемым элементом метода бухгалтерского учета является документация. Любая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета лишь после надлежащего документального оформления. Бухгалтерским документам принадлежит важная роль в обеспечении сохранности собственности (независимо от форм – частная, государственная, муниципальная). Высока значимость документации и среди доказательств по уголовным делам о хозяйственных преступлениях.

К документам обращаются при выявлении подложных записей в счетах, для проверки обоснованности отображенных в учете результатов инвентаризации.

В современном русском языке под словом «документ» следует понимать как материальный носитель записи (на бумаге, кино- и фотопленке, магнитной ленте, перфокарте и т.п.) с зафиксированной на нем информацией, предназначенной для передачи ее во времени и в пространстве¹.

В понятие «документ» в разных отраслях науки вкладывается разное значение. Так, например, в бухгалтерском учете документ – это

¹ Советский энциклопедический словарь. М., 1983. С. 403.

письменное свидетельство о фактическом совершении или о праве на совершение хозяйственной операции¹, в правоведении – форма удостоверения юридических фактов², в делопроизводстве – средство фиксации в письменном виде сведений о фактах, событиях, явлениях, объективной действительности и мыслительной деятельности человека, в информатике – вид информации.

В процессуальном праве термин «документ» понимается как вид источника доказательства³.

Разнообразное понимание документа обусловлено, прежде всего, спецификой предмета и метода исследования конкретной отрасли науки и практики.

Вместе с тем, давая характеристику сущности документа, принято выделять в нем и такие существенные признаки, как форма, содержание и волевой характер⁴.

По своей *форме* документ является письменным актом, в котором находят отражение определенные юридические факты.

Документ по своему *содержанию* всегда является результатом определенной волевой деятельности составившего его лица. Обязательным реквизитом документа, как исходящего от государственной или общественной организации, так и составленного гражданином, является подпись лица, от имени которого он исходит. Исключением из этого правила являются только те документы, форма и содержание которых точно установлены специальными нормативными актами и не предусматривают подписи юридического лица, от которого он исходит (например, избирательные бюллетени, всевозможные билеты и т.п.). Во всех остальных случаях письменные акты любого содержания, в том числе письма, записки, заявления и т. п., не имеющие подписи, документами считать нельзя.

Таким образом, из выше изложенного следует, что основными признаками документа, характеризующими его общее понятие, являются форма документа, его содержание, волевой характер документа.

¹ Безруких П. С. Бухгалтерский учет. М., 1983. С. 42.

² Пинхасов Б. И. Проблемы борьбы с подлогами документов: Автореф. дис. ...д-ра юрид. наук М., 1970. С.

³ Фортинский С. П. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М., 1962. С. 50.; Теория доказательств в советском уголовном праве. М., 1973. С. 654.

⁴ Яковлев Я. М. Понятие и классификация документов в советском праве. Душамбе, 1960. С. 12–13.

1. Понятие и значение учетного документа, классификация учетных документов

Термин «документ» (documentum) латинского происхождения и означает свидетельство, доказательство.

В «Толковом словаре русского языка» документ определяется как:

1. Деловая бумага, подтверждающая какой-нибудь факт или право на что-нибудь;
2. То, что официально удостоверяет личность предъявителя (паспорт и т. д.);
3. Письменное свидетельство о чем-нибудь¹.

«Следует иметь в виду, что сведения могут быть закреплены не только с помощью письменности, но и иными средствами передачи информации (например, с помощью магнитной звукозаписи, кино-, фото-съемки и других), которые в настоящее время непрерывно расширяются»

В хозяйственной деятельности предприятий (объединений) документы являются носителями как экономической, так и юридической информации.

Носителями экономической информации документы становятся в силу того, что посредством документов осуществляется первичное наблюдение и первичная регистрация хозяйственных операций. Кроме того, цифровые показатели, сгруппированные и обобщенные по определенной системе и зафиксированные в соответствующих документах, дают возможность оценивать эффективность хозяйственной деятельности, конечные результаты выполнения плана и т. д.

Следовательно, экономическая информация документа представляет собой сведения о движении материальных ценностей и денежных средств, т. е. в документах отражается динамика собственности.

К документам, отражающим динамику собственности, можно отнести большое количество письменных актов, в том числе и такие, как платежное требование, чек, товарно-транспортная накладная, расходный кассовый ордер, платежная ведомость и др.

Носителями правовой информации документы становятся в силу того, что как материальные объекты они содержат сведения, необходимые для получения исчерпывающего представления о совершенной операции и обеспечения их доказательственной силы.

Документ будет иметь доказательственное значение только тогда, когда он облечен в установленную законодательством форму.

¹ Ожегов С. И., Шведова Н. Ю. Толковый словарь русского языка. М., 1997. С. 172.

Документация – письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, либо дающее право на ее совершение, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета.

Бухгалтерский документ – это письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственной операции, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности. (Кондраков Н.П. – Учеб бух учет. С-51.

Документ – есть закодированное определенным образом и зафиксированное на специальном носителе информационное сообщение (свидетельство), удостоверяющее, что факт хозяйственной жизни или существует, или совершен, или должен быть совершен¹.

Первичные документы, в том числе на бумажных машиночитаемых носителях информации, обеспечивают бухгалтерскому учету сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности предприятия.

В ст. 9 Закона «О бухгалтерском учете» не зафиксировано понятия первичного документа, в п.5 ст. 9 записано –Первичный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. (см. ст.9).

В больших массивах учетной документации требуется достаточно быстро ориентироваться. Этого нельзя достичь заучиванием сотен и тысяч наименований конкретных документов, к тому же имеющих свои отличия в отдельных отраслях и подотраслях хозяйства. Следует детально освоить общую структуру системы документов, которая является единой для всех хозяйственных операций, осуществляемых в любых министерствах и ведомствах. Систему образует ограниченное число классов и видов бухгалтерских документов, каждый из которых по-своему обеспечивает профилактические функции учета и реагирует на событие преступления.

Все бухгалтерские документы могут классифицироваться по четырем главнейшим основаниям:

1. По назначению различают документы – распорядительные, исполнительные, а также документы учетного оформления.

Распорядительные содержат задание на выполнение хозяйственной операции, исполнительные – сам факт ее совершения. Различают еще комбинированные, или распорядительно-исполнительные документы, которые вначале выступают в качестве распорядительных, а затем становятся исполнительными (например, расходный кассовый ордер в момент поступления из бухгалтерии в кассу является распорядительным документом, а после получения по нему денег соответствующим лицом – документом исполнительным). После включения расходного ордера в кассовый отчет, он становится документом учетного характера.

¹ Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 2000.

2. По месту возникновения документы (или по отношению к предприятию) различают на внешние (поступившие из других организаций) и внутренние (составленные на данном предприятии). Различие документов по месту возникновения всегда принимается в расчет при выборе способа их проверки с точки зрения соответствия фактически выполненным хозяйственным операциям.

3. По объему содержания документы подразделяются на первичные – непосредственно отражающие операции (например, требование на отпуск материалов), и сводные – составленные на основе первичных (материальный отчет по складу).

Это деление имеет большой практический интерес. Оно показывает сущность связи между первичными и сводными документами, которую необходимо учитывать при поиске следов преступлений.

4. По способу использования документы делятся на разовые и накопительные.

Разовый документ составляется в один рабочий прием, в том смысле, что в момент составления документа в нем в полном объеме указываются размеры предстоящей хозяйственной операции.

Накопительные документы составляются в несколько рабочих приемов (каждая операция записывается в нем отдельно), и общий объем всех операций определяется после их совершения, когда в накопительном документе подводятся соответствующие итоги.

Примером разового документа может служить платежная ведомость на выдачу заработной платы, которая в качестве распорядительного документа еще до передачи ее кассиру должна быть заполнена до конца с подведением общего итога суммы, подлежащей выдаче на руки, скреплена подписями распорядителя кредитов и главного бухгалтера.

Пример накопительного документа – заборный лист на выдачу кухонной продукции из производства в буфет. Этот документ построчно заполняется в течение всего дня, при каждом отпуске продукции отмечается время операции. В конце дня подсчитывается общий итог выданной продукции и определяется сумма операции. Нарушение способа использования документов бывает достаточно тревожным сигналом – или признаком условий, или признаком способа уже совершившихся преступлений.

5. по числу учитываемых позиций документы могут быть однострочными и многострочными. *Однострочные* документы содержат одну четную позицию. *Многострочные* документы содержат две учетные позиции и более (платежная ведомость).

6. по содержанию хозяйственных операций документы делятся на материальные, денежные и расчетные. Материальные документы служат для оформления операций по движению товарно-материальных ценностей (акт приемки-передачи основных средств).

Денежные документы предназначены для оформления операций с наличными и безналичными денежными средствами предприятия (платежное требование). Расчетные документы используются для оформления расчетных взаимоотношений предприятия со своими контрагентами по внешним обязательствам (счет-фактура);

7. по способу заполнения – документы могут быть заполненными вручную или с помощью электронных средств вычислительной техники.

Следует различать понятия фиктивного и подложного документа.

Под фиктивным в судебной бухгалтерии понимают вымышленный документ, платежная ведомость, фактически никогда не существовавшая, но зарегистрированная в основном документе – отчете кассира.

Подложный же документ (в отличие от фиктивного) существует реально, хотя и отражает подчас фиктивную (вымышленную) хозяйственную операцию.

В общей массе документации удельный вес сводных и первичных документов неодинаков. Более распространены первичные документы, которые как раз и являются, в конечном счете, единственным имеющим юридическую силу основанием для отражения операций на счетах бухгалтерского учета. Порядок оформления таких документов строго регламентирован «Положением о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации». Об этом было сказано выше.

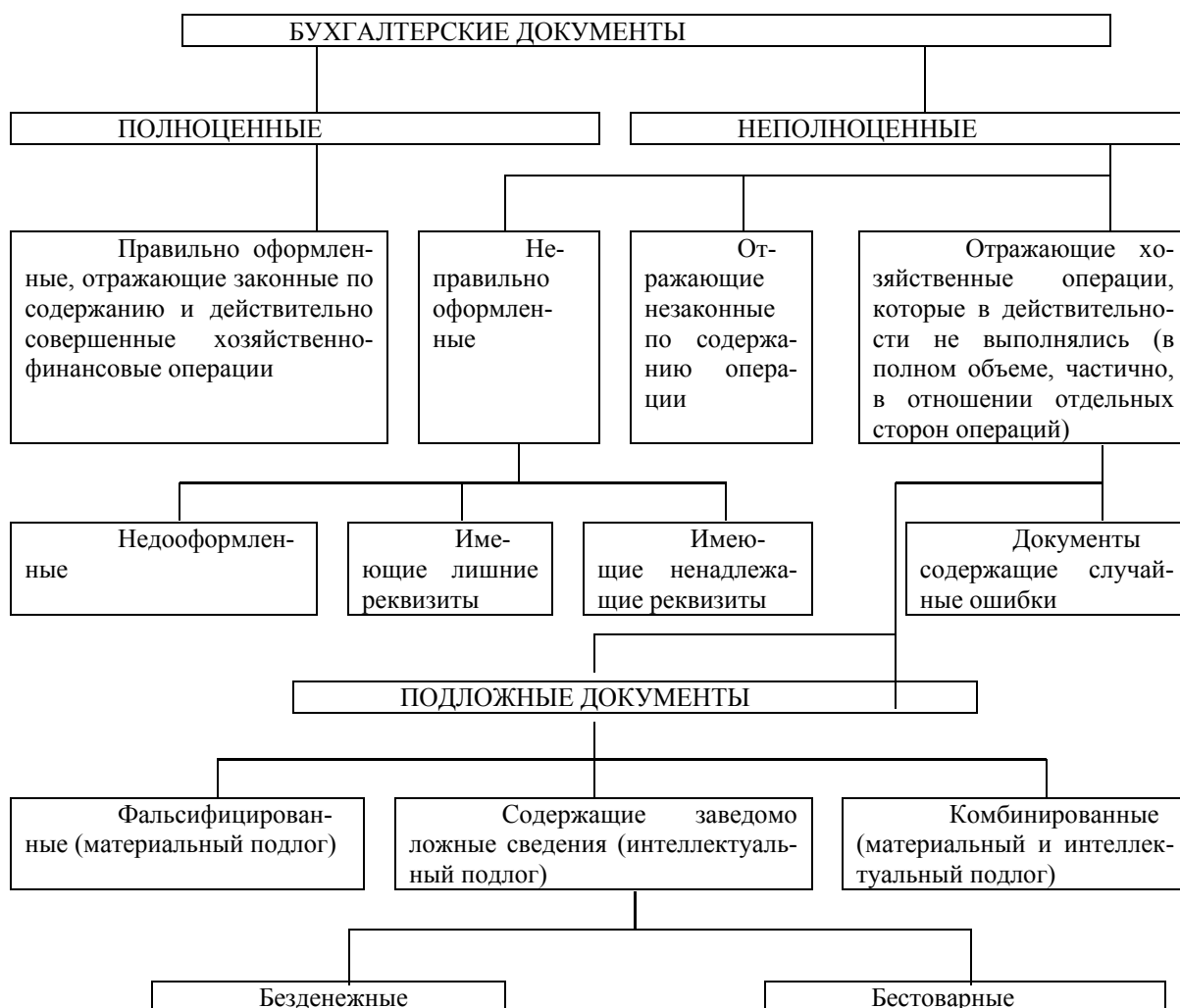
Анализируя все виды документации, следует обратить внимание, что в условиях научно-технического прогресса они существенно изменяются. Появляются новые типы бухгалтерских документов в виде машинных носителей информации (магнитные ленты, диски, дискеты), в этих случаях организация обязана изготовить за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры. Эти документы лишены традиционной письменной формы. Для своего понимания и исследования они требуют дополнительной специальной подготовки. Реквизиты выполняются кодовыми обозначениями, но других принципиальных отличий нет, и поэтому такие документы классифицируются по уже рассмотренным основаниям.

Правильная группировка учетных документов по качественным признакам позволяет наиболее полно и объективно расследовать хозяйственно-должностные преступления.

По качественным признакам документы подразделяются на полноценные и неполноценные.

Под полноценным бухгалтерским документом понимаются документы: составленные по установленной форме, соответствующим способом (типографским, компьютерным, на машинке, заполненный шариковой ручкой), содержащие все реквизиты, отражающие действительные, закон-

ные операции. Бухгалтерские документы, не отвечающие указанным требованиям, являются неполноценными (см. схему).



2. Требования, предъявляемые к порядку составления, исправления и хранения учетных документов

Вопросам документации отводится отдельный раздел в «Положении о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

Приказ Минфина Российской Федерации № 34н от 29 июля 1998 г., гл. II Закона «О бухгалтерском учете» 1996 г., «Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете» утверждено приказом Минфина СССР от 29.07.1983 г. № 105, положения «О первичных учетных документах» постановление Правительства РФ от 8 июля 1997 г. № 835.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат пер-

вичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

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

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Госкомстатом России по согласованию с Минфином России и Минэкономразвития России. В настоящее время специальные формы первичных документов, предусмотренные в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утверждены постановлением Госкомстата России от 6 апреля 2001 г. № 26 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты», а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование документа (форма);
- 2) код формы;
- 3) дату составления;
- 4) наименование организации, от имени которой составлен документ, ее ИНН (идентификационный налоговый номер);
от имени индивидуальных предпринимателей – фамилию, имя, отчество, номер и дату выдачи документа о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, ИНН;
от имени физических лиц – фамилию, имя, отчество, наименование и данные документа, удостоверяющего личность, адрес места жительства, ИНН (если он имеется);
- 5) содержание хозяйственной операции;
- 6) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- 7) наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- 8) личные подписи указанных лиц и их расшифровки, а печати и штампы – в некоторых документах.

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

Бланки форм первичных документов, отнесенные к бланкам строгой отчетности, должны быть пронумерованы в порядке, установленном министерствами и ведомствами (нумератором, типографским способом).

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

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

Работники бухгалтерских служб, на которых возложена обязанность составления документов, необходимых для бухгалтерского учета и контроля, несут ответственность за их некачественное оформление, задержку передачи в бухгалтерию, недостоверность содержащихся в них данных, а также за составление документов, отражающих незаконные операции.

Требования к документальному оформлению хозяйственных операций изложены в Законе РФ «О бухгалтерском учете». В частности, следует обратить внимание, что записи в первичных документах должны производиться чернилами, химическим карандашом, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машин, средств механизации и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записи простой карандаш.

Свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку.

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

Запрещается принимать к исполнению и оформлению первичные документы по операциям, которые противоречат законодательству и установленному порядку приемки, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей. Такие документы должны быть переданы главному бухгалтеру организации для принятия решения.

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: при ручной обработке – дату записи в учетный регистр, а при обработке на вычислительной установке – оттиск штампа контролера (сотрудника бухгалтерии), ответственного за их обработку.

Все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухгалтерском учете, накапливается и систематизируется в учетных регистрах, рекомендуемых Министерством финансов Российской Федерации или разработанных министерствами и ведомствами при соблюдении общих методологических принципов.

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.

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

Информация о хозяйственных операциях, произведенных предприятием, учреждением за определенный период времени, из учетных регистров переносится в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность. В первичных документах и учетных регистрах неоговоренные исправления не допускаются. Исправление ошибки должно быть подтверждено подписью лиц, подписавших документ, с указанием даты исправления. В кассовых и банковских документах исправления не допускаются.

Для обеспечения сохранности имущества большое значение имеет правильная организация документооборота.

Под документооборотом понимается последовательность технических операций по составлению, утверждению, исполнению ее, бухгалтерской обработке документов, т.е. весь процесс прохождения документов от их составления до сдачи в архив на хранение.

Первичные документы бухгалтерского характера заполняются бухгалтером. К ним относятся различные справки, расчеты, разработочные ведомости и др. Информация, отраженная в этих документах, также заносится в учетные регистры. Документы, отражающие вопросы общего руководства предприятием и его производственно-эксплуатационной деятельностью, составляются органами управления организации.

Все первичные документы, поступившие в бухгалтерию, должны проверяться по форме, арифметически и по существу – это является одним из этапов бухгалтерской обработки. При формальной проверке выявляют, был ли использован бланк соответствующей формы, все ли необходимые реквизиты указаны, содержит ли документ необходимые подписи, нет ли в нем подчисток, помарок и неоговоренных исправлений. Счетная проверка позволяет установить правильность арифметических расчетов, результатов таксировки. Цель проверки по существу – выявить законность и целесообразность зафиксированной в документе хозяйственной операции. При этом проверяется также, была ли на самом деле выполнена эта операция и в указанном ли объеме. При обнаружении ошибок в кассовых и банковских документах их следует переписывать

заново, исправление в них не допускается. Не допускается оформлять операции, противоречащие законодательству и установленному порядку обращения с денежными средствами и другими ценностями.

Бланки форм первичных документов, отнесенные к бланкам строгой отчетности, должны быть пронумерованы в порядке, установленном министерствами и ведомствами (нумератором, типографским способом).

Ответственность за своевременное и правильное составление документов, за достоверность данных, а также за своевременную передачу документов в бухгалтерию несут лица, составившие и подписавшие эти документы.

Правила документооборота и технология обработки учетной информации утверждаются в составе принятой предприятием учетной политики. Для рациональной организации документооборота на предприятии приказом (распоряжением) руководителя должен быть утвержден график документооборота. Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота осуществляет главный бухгалтер предприятия.

Порядок хранения документов. Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы подлежат обязательному хранению в соответствии с установленными порядком и сроками. Сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер организации.

Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы до передачи их в архив должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственность лиц, уполномоченных главным бухгалтером. Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность. Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке и переплетаются.

Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты) могут храниться непереплетенными, но подшитыми в папках во избежание их утери или злоупотреблений.

Порядок хранения первичных и выходных документов на машиночитаемых носителях определен в соответствующих нормативных документах, регламентирующих ведение бухгалтерского учета в условиях его механизации (автоматизации).

Срок хранения первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов в архиве организации, учреждения определяется соответствующими нормативными документами. Выдача первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов из бухгалтерии и из архива работникам других структурных подразделений ор-

ганизации, как правило, не допускается, а в отдельных случаях может производиться только по распоряжению главного бухгалтера.

Сроки хранения документов бухгалтерского учета установлены в статье 17 Закона РФ «О бухгалтерском учете»: организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных должны храниться организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Сроки хранения первичных документов для налогового учета определены в Налоговом кодексе РФ. В соответствии со статьей 23 НК РФ организации должны обеспечить сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов в течение четырех лет.

Порядок изъятия документов. Первичные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия прокуратуры и судами, налоговыми инспекциями на основании их постановлений, в соответствии с действующим законодательством.

Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, снять копии с изымаемых документов с указанием оснований и даты их изъятия.

Если изымаются недооформленные тома документов (неподшитые, пронумерованные и т. д.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица организации могут дооформить эти тома (сделать опись, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью, печатью).

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели.

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

Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации, учреждения.

Передача документов одним ответственным лицом другому оформляется подписями соответствующих лиц.

Заключение

Документация – письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, либо дающее право на ее совершение, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Первичные документы, в том числе на бумажных машиночитаемых носителях информации, обеспечивают бухгалтерскому учету сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организации. К учету принимается только правильно оформленный документ, а именно тот, в котором заполнены все реквизиты, предусмотренные стандартами. Установлено, что такими реквизитами являются: наименование организации, наименование документа, его номер, дата, краткое содержание хозяйственной операции, ее количественное и денежное выражение, подписи лиц, отвечающих за данную хозяйственную операцию. Первоочередные требования к документам – своевременность составления, полнота и достоверность информации, обеспечивающие возможность предварительного и текущего контроля за хозяйственной деятельностью организации и активного воздействия на результаты ее работы.

Бухгалтерские документы в работе предприятий (объединении) служат средством обоснования учетных записей. Кроме того, они используются для руководства и управления хозяйственной деятельностью, т. е. используются для передачи распоряжений от распорядителей к исполнителям. На основе бухгалтерских документов контролируется правильность совершенных операций, ведется текущий анализ выполняемой работы, устанавливаются причины тех или иных хозяйственных нарушений, т. е. документация выполняет контрольно-аналитические функции.

Правовое значение бухгалтерских документов проявляется в том, что с их помощью подтверждается правильность зарегистрированных в учете фактов, и тем самым они служат доказательством при спорах, возникающих между предприятиями (объединениями), организациями, учреждениями. Их используют органы следствия, суды, арбитраж при решении вопросов о различных претензиях, исках, проверках полноты выполнения обязательств и т. д. Однако необходимую правовую силу документы получают только тогда, когда они составлены и оформлены в соответствии с требованием законодательства.

Ответственность за своевременное и правильное составление документов, за достоверность данных, а также за своевременную передачу документов в бухгалтерию несут лица, составившие и подписавшие эти документы.

Правила документооборота и технология обработки учетной информации утверждаются в составе принятой предприятием учетной политики. Для рациональной организации документооборота на предприятии приказом (распоряжением) руководителя должен быть утвержден график доку-

ментооборота. Контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота осуществляет главный бухгалтер предприятия.

Контрольные вопросы

1. Понятие и объекты первичного учета. Способы осуществления первичного учета (ручной, машинный).
2. Документ как источник первичной информации. Первичный бухгалтерский документ.
3. Требования, предъявляемые к содержанию и оформлению документов. Реквизиты.
4. Понятие и организация документооборота в бухгалтерском учете. Унификация и стандартизация документов.
5. Классификация бухгалтерских документов.
6. Бухгалтерский архив. Сроки хранения бухгалтерских документов.

Тема 7. Инвентаризация

План

Введение

1. Понятие, значение задачи инвентаризации
2. Порядок и сроки проведения
3. Порядок определения результатов инвентаризации и отражение в бухгалтерском учете.

Заключение

1. Понятие, значение задачи инвентаризации

Инвентаризация. В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности предприятия, учреждения проводят инвентаризацию имущества и финансовых результатов.

Инвентаризация – важнейший способ выявления хищений и недостач государственного имущества и имущества других форм собственности. При получении сведений о наличии неоприходованного товара, о хищениях определенных материальных ценностей и тому подобном, следователь или оперативный работник полиции должен немедленно потребовать проведения инвентаризации по месту хранения этих материальных ценностей.

Инвентаризацией называется проверка наличия имущества предприятия на определенный момент путем пересчета, обмера, взвешивания ценностей, сверки расчетов с дебиторами и кредиторами и последующее сопоставление фактического наличия имущества с учетными данными.

Под имуществом организации понимаются: основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы, а под финансовыми обязательствами – кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы.

Необходимость в такой проверке возникает в связи с тем, что данные бухгалтерского учета позволяют выявить, какие материальные ценности и в каком количестве должны быть у каждого материально ответственного лица, а установить их наличность можно только после проведения инвентаризации.

Таким образом, инвентаризация – один из элементов метода бухгалтерского учета, средство обеспечения реальности учетных сведений, а с другой стороны – средство фактического контроля за сохранностью имущества. На практике различают несколько видов инвентаризации:

Частичная инвентаризация проводится раз в год для каждого объекта; это надежный способ проверки, не требующий высокого уровня внутренней организации и, как правило, не мешающий процессу производства.

Периодическая инвентаризация осуществляется в конкретные сроки в зависимости от вида и характера имущества.

Полная инвентаризация – это проверка всех видов имущества организации. Она проводится ближе к окончанию года обычно до составления годовой отчетности, а также при полной документальной ревизии.

Выборочная инвентаризация проводится в организациях с большой номенклатурой ценностей в местах их хранения и переработки, а также на отдельных участках или при проверке материально ответственных лиц (кассиров, зав. складом и т.д.).

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

2. Порядок и сроки проведения инвентаризации

Активы и обязательства организации подлежат инвентаризации, так зафиксировано в ст. 11 ФЗ-402 от 6 декабря 2011г. (см. статью)....

Порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов регулируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995 г. № 49.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются предприятием, учреждением, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Инвентаризации могут быть плановыми и внеплановыми. Плановые инвентаризации приурочены к срокам составления отчетности – 1 раз в год, но не ранее 1 октября отчетного года.

Денежные средства в кассе проверяются не реже 1 раза в месяц, бланки строгой отчетности – 1 раз в квартал. В розничных торговых предприятиях инвентаризацию обычно проводят 2 раза в год.

Инвентаризация основных средств может производиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может производиться в период их наименьших остатков.

Внеплановые инвентаризации дают более ощутимые результаты. Внеплановые инвентаризации обязательны:

- при передаче имущества предприятия или учреждения в аренду, выкупе, продаже, а также преобразовании государственного или муниципального предприятия в акционерные общества или товарищество;

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года;

- при смене материально-ответственных лиц (на день приемки – передачи ценностей);

- при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а так же порчи ценностей;

- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

- при переоценке ценностей;

- при ликвидации (реорганизации) предприятия перед составлением ликвидационного баланса.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригады), при выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Инвентаризации могут быть полными и неполными. При полных проверяется наличие всех видов товароматериальных ценностей, денежных средств в кассах, состояние расчетов с дебиторами и кредиторами.

Неполные (частичные) инвентаризации связаны с проверкой определенных видов материальных ценностей, денежных средств или расчетов.

Эффективность любой инвентаризации во многом зависит от соблюдения правил ее проведения, предусмотренных основными положениями.

Важное значение имеет правильное определение состава соответствующих инвентаризационных комиссий.

Различают постоянно действующие и рабочие (периодически создаваемые) инвентаризационные комиссии.

Постоянно действующие включают в свой состав: руководителя предприятия или его заместителя, главного бухгалтера, начальников структурных подразделений, представителей общественности.

Они обеспечивают руководство рабочими инвентаризационными комиссиями, контролируют их деятельность, принимают решения о порядке списания выявленных недостатков и порчи материальных ценностей.

Для непосредственного проведения инвентаризации создаются рабочие комиссии в составе: представителя руководителя предприятия (председателя комиссии) и специалистов: товароведа, технолога, работника бухгалтерской службы, представителей аудиторских фирм и др.

Персональный состав инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации (приказом, распоряжением).

Основным условием, обеспечивающим успешность любой инвентаризации, является ее внезапность. Особое значение для обеспечения эффективности инвентаризации имеет присутствие оперативного работника.

Обязательным условием объективности инвентаризации является также участие в ней материально-ответственного лица (кассира, кладовщика, завхоза и др.). В случаях, когда материально ответственное лицо не может присутствовать при инвентаризации (болезнь, смерть и др.), также после краж и ограблений, стихийных бедствий, в состав комиссии вводятся представители местных органов власти.

Кроме правильного определения состава комиссии, важным условием, предопределяющим эффективность инвентаризации, является строгое соблюдение установленного порядка ее проведения.

3. Порядок проведения инвентаризации и отражения результатов инвентаризации

Инвентаризацию товарно-материальных ценностей можно разделить на три этапа:

- 1) подготовка;
- 2) установление в натуре фактического наличия материальных ценностей (снятие остатков) и их оценку;
- 3) выявление результатов инвентаризации.

Прежде чем провести инвентаризацию, рабочая комиссия проверяет измерительные приборы, выясняет, какие первичные документы имеются у материально ответственного лица, и требует передать их вместе с реестрами (описями) в бухгалтерию.

К началу инвентаризации на руках у материально ответственного лица не должно оставаться ни одного приходного и расходного документа на ценности. В подтверждение этого материально ответственное лицо дает расписку.

Во избежание последующей фальсификации товарные отчеты и приложенные к ним приходно-расходные документы за несколько отчетных дней (периодов), предшествующих инвентаризации, визируются председателем комиссии с указанием «до начала снятия остатков».

Инвентаризационная комиссия начинает работу с опломбирования всех мест хранения ценностей.

Когда инвентаризация проводится по требованию оперативного работника, опечатывание хранилищ часто производится им самим, как правило до того, как о предстоящей официальной проверке станет известно материально ответственным лицам.

На время инвентаризации все операции с ценностями должны быть прекращены, посторонние лица в помещение не допускаются. Вновь поступающие ценности во время инвентаризации складываются отдельно, на них составляется специальная опись. Испорченные и непригодные ценности в опись не включаются, на них составляется отдельный акт, где указываются причины порчи и виновное лицо.

Если инвентаризация ценностей не может быть, закончена в один день, то все помещения закрываются на ключ и опломбируются, ключ находится у материально ответственного лица, а пломбир – у председателя комиссии. На следующий рабочий день комиссия в полном составе продолжает работу по снятию остатков.

Работа по снятию остатков оформляется инвентаризационной описью.

Инвентаризационная опись составляется как минимум в 2-х экземплярах. Все экземпляры инвентаризационной описи считаются подлинниками. Каждая страница всех экземпляров описи сверяется и подписывается всеми членами комиссии и материально ответственным лицом. Прописью проставляется число заполненных строк и число натуральных единиц товара (штуки, метры, килограммы складываются).

Чтобы затруднить искажение результатов инвентаризации, необходимо указывать точное наименование каждого вида ценностей, номенклатурный номер, артикул, сорт, цену. Все записи проверяются членами комиссии и материально ответственным лицом, в конце описи они дают расписку, подтверждающую правильность записей.

После оформления инвентаризационной описи, первый экземпляр немедленно передается в бухгалтерию для проставления учетных данных (он является контрольным), второй – у материально-ответственного лица. Если инвентаризация проводится по требованию правоохранительных органов, то один экземпляр описи передается им.

Результаты инвентаризации выявляются путем сравнения книжных и фактических остатков, они могут показать:

совпадение книжных и фактических остатков. Это положительный результат инвентаризации;

превышение книжных остатков над фактическими, в результате чего образуется недостача материальных ценностей;

превышение фактических остатков над книжными, в результате чего образуются излишки материальных ценностей.

Расхождения между показателями отражают в сличительных ведомостях, могут применяться и единые бланки, в которых показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей объединены.

Материально ответственные лица дают объяснения, как о причинах образования недостач, так и о причинах образования излишков, их надо проверять. Излишки не всегда следует считать «экономией» материально ответственного лица, они обычно образуются в результате обсчета, обмера, обмана покупателей. Иногда излишки могут быть также следствием ошибок в бухгалтерском учете.

Недостачи и излишки, выявленные в сличительной ведомости, образуются также вследствие пересортицы.

Пересортица может быть выявлена в тех организациях, где ведется количественно-сортовой учет. Причины образования пересортицы:

1. Ошибки материально-ответственных лиц при приеме или отпуске ценностей.
2. Злоупотребления материально ответственного лица.
3. Ошибочные записи в бухгалтерском учете.
4. Умышленное внесение неверных записей в первичные документы.

После зачета пересортицы оставшиеся излишки должны быть полностью оприходованы. Что касается недостачи, то часть ее может быть списана за счет естественной убыли или взыскана с материально ответственных лиц.

Согласно Положению о ведении бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, выявленные при инвентаризации и других проверках расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

1. Основные средства, материальные ценности, денежные средства и др. имущество, оказавшиеся в излишке, подлежат оприходованию и зачислению соответственно на финансовые результаты или увеличение финансирования с последующим установлением причин возникновения излишков и виновных лиц.

2. Убытки ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном законодательством порядке, списываются по распоряжению руководителя предприятия соответственно на издержки обращения, производства или на уменьшение финансирования. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач. При отсутствии норм убыли недостача ценностей рассматривается как недостача сверх норм.

3. Недостача материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относится на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостачи и порчи списываются на издержки обращения, производства или уменьшения финансирования.

Материалы инвентаризации являются важнейшими доказательствами при выяснении ряда обстоятельств в процессе расследования хищений,

а именно: суммы недостат или излишков материальных ценностей, структуры недостат или излишков материальных ценностей (т.е. перечень товаров, оказавшихся в недостатке или в излишках), периода образования недостат или излишков.

Для выявления перечисленных обстоятельств к материалам дела следует приобщить материалы инвентаризации, проведенной в связи с приемкой материальных ценностей обвиняемым при поступлении на работу, материалы инвентаризации, проведенной в связи с увольнением обвиняемого, материалы промежуточных инвентаризаций за время работы обвиняемого.

Приобщенные к делу материалы инвентаризации проверяют прежде всего с точки зрения правильности их оформления – все должно быть подписано, не должно быть неоговоренных исправлений.

После этого следователь проверяет материалы инвентаризации по существу их содержания. Важнейшим средством такой проверки является сопоставление результатов инвентаризации с другими собранными по делу доказательствами. При этом выясняется, что преступник скрывал недостачу.

Наиболее распространенными способами сокрытия недостат при проведении инвентаризации являются:

1. Внесение в опись несуществующих товаров. Главными методами обнаружения таких подлогов служат восстановление количественного учета, контрольное сличение остатков, допросы лиц, принимавших участие в инвентаризации.

2. Последующие дописки количества товаров в инвентаризационных описях. Наряду с указанными ранее методами подобные подлоги можно обнаружить сопоставлением экземпляра описи, хранящегося в бухгалтерии, с контрольным.

3. Составление бестоварных расходных накладных.

4. Несвоевременное оприходование товаров. Данный способ временного сокрытия недостачи связан с неправильным составлением товарного отчета за день, предшествующий инвентаризации.

В необходимых случаях в рамках ведомственного контроля или по инициативе органов внутренних дел следует назначать дополнительную или повторную инвентаризацию. Основанием для подобных проверок являются, как показывает практика, следующие моменты:

- а) значительные расхождения между данными инвентаризации и данными контрольной проверки (когда не делалась сплошная повторная проверка новым составом комиссии);

- б) отсутствие заинтересованных лиц при первичной инвентаризации (материально ответственных лиц, представителей власти, членов комиссии);

- в) обоснованные возражения материально ответственных лиц, по процедуре снятия остатков и выведенному результату;

г) выявление новых фактов злоупотреблений материально ответственных лиц с теми ценностями, которые не проверялись (в случае выборочной инвентаризации);

д) выявление фактов злоупотреблений со стороны членов рабочей комиссии, ставших следствием подкупа, шантажа, угроз и т. п.);

е) обнаружение несоответствия в данных учета, повлекших искажения результатов.

В практике правоохранительных органов назначение инвентаризации является одним из наиболее действенных способов собирания и закрепления фактических данных, могущих стать доказательством по уголовному делу.

Контрольные вопросы

1. Назначение инвентаризации и задачи инвентаризации. Сроки инвентаризации.

2. Виды инвентаризации.

3. Порядок проведения инвентаризаций. Права и обязанности материально ответственных лиц.

4. Порядок оформления инвентаризаций. Инвентаризационные описи.

5. Выявление результатов инвентаризации. Сличительные ведомости.

6. Порядок списания недостатков материальных ценностей. Взыскание недостатков с материально ответственных лиц. Порядок оприходования излишков.

Тема 8. Стоимостное измерение

План

Введение

1. Оценка и ее место в формировании информационной системы

2. Калькуляция. Ее виды и содержание.

3. Классификация методов учета затрат и калькулирования.

Заключение

Введение

Оценка и калькуляция как элементы метода бухгалтерского учета вызваны необходимостью оценки в денежном выражении находящегося в распоряжении организации имущества и каждой совершенной хозяйственной операции, вызывающей изменения в составе хозяйственных средств и их источников. Так, например, установлено, что основные средства организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по

первоначальной стоимости, т. е. в сумме затрат на их изготовление, приобретение, сооружение, а все виды оборотных средств – по фактической себестоимости. Под калькулированием себестоимости продукции (работ, услуг) понимается расчет затрат, связанных с ее производством и реализацией, как по организации в целом, так и по видам продукции и на ее единицу. По данным бухгалтерского учета рассчитывается фактическая себестоимость выпущенной и реализованной продукции. Состав и содержание калькуляционных статей могут определяться типовыми методическими рекомендациями.

Слово «оценка» как философская категория – это отношение к социальным явлениям, человеческой деятельности, поведению, установление их значимости, соответствия определенным нормам и принципам морали (одобрение и осуждение, согласие или критика и т. п.). Определяется социальной позицией, мировоззрением, уровнем культуры, интеллектуального и нравственного развития человека. С другой стороны, учет мотивов, средств и целей действия, его условий, места и системы поведения личности – необходимое условие его правильной оценки.

Одно из важнейших правил бухгалтерского учета звучит так: «То, что нельзя выразить в деньгах, то и не отражается в бухгалтерском учете». Стоимостная оценка распространяется на все объекты бухгалтерского учета на всех стадиях производственно-хозяйственной и финансовой жизни предприятия: от создания предприятия до его ликвидации, от процесса изготовления материальных ценностей до реализации изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Достоверность финансового результата предприятия зависит от того, насколько обоснованно и точно была произведена оценка активов и обязательств и по каким правилам. Оценка должна производиться с возможной точностью и осторожностью.

1. Оценка и ее место в формировании информационной системы бухгалтерского учета

Применение денежного измерителя как обобщающего показателя в бухгалтерском учете позволяет ему соизмерять разнородные экономические явления в пределах тех границ, в рамках которых возможно его применение. Реализуются эти возможности бухгалтерского учета при помощи *оценки* и *калькуляции*. На их основе осуществляется стоимостное измерение и текущий бухгалтерский учет хозяйственных операций во всех сферах экономической деятельности.

С 1 января 1999 г. правила оценки в Российской Федерации определяются Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утвержденным Минфином Российской Федерации приказом от 29 июля 1998 г. № 34н. Имущество, капитал и финансовые обязательства предприятия подлежат оценке в денежном выражении. Бухгалтерский учет имуще-

ства, капитала, финансовых обязательств и фактов хозяйственной деятельности ведется в валюте Российской Федерации – в рублях.

Оценка вместе с калькуляцией занимает определяющее место среди способов, формирующих содержание метода бухгалтерского учета. Такой приоритет обусловлен содержанием учетной информации, получаемой с помощью оценки и калькуляции. С их помощью достигается стоимостное измерение и обобщение фактов хозяйственной деятельности экономического субъекта и тем самым становится возможным определить уровень эффективности принимаемых аппаратом управления решений. Обобщающим их показателем для предприятия является размер полученной прибыли.

В рыночной экономике, где регулирование хозяйственной деятельности происходит под влиянием спроса и предложения, основополагающие принципы реальности и единства имущества и обязательств определяют правильность их оценки.

Оценке подлежат следующие объекты учета:

- товары;
- готовая продукция;
- животные на выращивании и откорме;
- материалы;
- основные средства;
- нематериальные активы.

Оценка имущества и обязательств, а также хозяйственных процессов ведется в валюте, действующей на территории страны, т. е. в рублях. Если они выражены в иностранной валюте, то параллельно осуществляется ее пересчет в рубли по курсу Центрального банка России на дату совершения хозяйственной операции. Одновременно указанные записи осуществляются в валюте расчетов и платежей.

Поэтому оценка является одним из существенных элементов метода бухгалтерского учета, хотя и недостаточно жестко регламентированным международными правилами. Наряду с определяющей – первоначальной (исторической) оценкой, т. е. на дату принятия к учету хозяйственной операции, применяются и другие способы оценки. Необходимость применения последних чаще всего связана с инфляционными процессами. Поэтому использование иных методов оценки направлено на приближение первоначальной оценки к реальной, соответствующей современным издержкам воспроизводства продукции, работ и услуг.

Международными стандартами признаются следующие методы оценки активов организации:

- фактическая стоимость приобретения;
- восстановительная стоимость, т. е. стоимость соответствующего вида активов в современных условиях его воспроизводства;
- возможная цена продажи, исходя из нормальной конъюнктуры рынка в обычных условиях его функционирования;

– дисконтированная стоимость.

Последняя представляет собой суммарный итог экономических выгод, предполагаемый к получению от использования конкретного актива в ближайшем будущем.

Вот как выглядит оценка объекта учета, представленного в виде имущества как нематериальные активы.

Другой причиной, сдерживающей постановку на учет отдельных объектов непосредственно по фактической себестоимости, является массовость отдельных хозяйственных операций, особенно по наиболее ликвидным активам материального характера: сырью, основным материалам, топливу и пр. Текущий учет их, как известно, ведется ежедневно, и при наличии большого количества хозяйственных операций отразить последние на счетах сразу в момент регистрации в сумме фактических затрат на приобретение и отпуск не всегда представляется возможным. Принимая во внимание, что учетный цикл на предприятии определен рамками месячного периода, данное противоречие устраняется применением в текущем учете *твердых учетных цен*: по плановой себестоимости приобретения, договорным ценам поставщика и т. п. К концу учетного цикла, когда имеется четкая и полная информация о движении производственных запасов, подтвержденная первичной учетной документацией, эти цены доводятся до фактической себестоимости. В основу расчета уточнения оценки положено исчисление среднего процента отклонений твердых учетных цен от сложившейся фактической себестоимости этих запасов.

Расчеты с поставщиками и покупателями, разными дебиторами и кредиторами показываются в текущем учете в суммах, вытекающих из содержания хозяйственных операций, подтвержденных первичными учетными документами.

В тех случаях, когда по отдельным объектам учета их первоначальная, номинальная цена оказывается выше реальной, т. е. той цены на конкретный момент, которую предлагает рынок, стоимость таких объектов должна быть отражена в балансе в реальной оценке.

Таким образом, в самом общем *виде оценка есть способ выражения экономических событий в денежном измерителе.*

Неправильное исчисление реальной оценки отдельных объектов учета дает неправильную интерпретацию фактов экономических событий. В последующем их обобщение может явиться результатом принятия неправильных решений управленческим персоналом предприятия.

Итак, основной оценкой имущества и обязательств является фактическая себестоимость. Ее размер означает выраженные в денежной оценке затраты на производство и реализацию конкретного наименования продукции, вида выполненной работы или оказанной услуги.

Формирование себестоимости оказывает влияние на организацию внутрипроизводственного хозяйственного расчета.

В зависимости от ее величины формируется отпускная цена на реализованную продукцию. Наконец, от размера себестоимости зависит рентабельность производства, его доходность. Поэтому управлению себестоимостью продукции менеджеры призваны уделять постоянное внимание, *а определяющие принципы оценки – реальность и единство – приобретают решающее значение.*

Другие способы оценки зависят от видов имущества и обязательств. Так, основные средства наряду с первоначальной стоимостью их воспроизводства учитываются по остаточной и восстановительной стоимости. Остаточная стоимость используется в учете для исчисления реальной оценки основных средств, т.е. первоначальной стоимости за минусом суммы их износа. Восстановительная стоимость характеризует современные издержки, их фактическую себестоимость. Перевод первоначальной стоимости в восстановительную осуществляется в результате переоценки основных средств, проводимой по решению Правительства или самим предприятием.

Производственные запасы (сырье, материалы, покупные полуфабрикаты и пр.) при оприходовании вначале принимаются к учету по твердым учетным ценам:

- нормативной или плановой себестоимости с обязательным исчислением к концу отчетного месяца фактической себестоимости их изготовления.

Расход производственных запасов допускается оценивать по одному из следующих трех методов:

- средневзвешенной себестоимости,
- себестоимости первых по времени закупок партий (ФИФО),
- себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО).

В странах с развитыми рыночными отношениями применяются и такие методы оценки производственных запасов:

- следующая партия на приход – первая в расход (НИФО),
- базисный и др.

При оценке имущества, капитала и обязательств необходимо руководствоваться следующим.

1. К объектам оценки относятся:

- имущество (активы): незавершенные капитальные вложения, основные средства, нематериальные активы, материально-производственные запасы, незавершенное производство, готовая и отгруженная продукция, налог на добавленную стоимость, причитающийся к возмещению, финансовые вложения, дебиторская задолженность, расходы будущих периодов;

- обязательства (кредиторская задолженность): задолженность перед поставщиками, полученные кредиты (займы), задолженность перед физическими и юридическими лицами, задолженность перед бюджетом и социальными фондами.

2. Оценка имущества, капитала и обязательств в бухгалтерском учете производится в денежном выражении.

3. Оценка объектов бухгалтерского учета зависит от их видов и цели, с которой она производится:

- при постановке объекта учета на бухгалтерский учет;
- для отражения в бухгалтерской отчетности;
- для налоговых расчетов;
- для статистической отчетности;
- для прочих целей.

4. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку.

5. Оценка имущества, полученного безвозмездно, производится по рыночной стоимости, сложившейся на дату оприходования имущества (под рыночной стоимостью понимается цена товаров, продукции (имущества), указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен (ст. 40 ч. I Налогового кодекса Российской Федерации)).

6. Имущество, произведенное на самом предприятии, оценивается по стоимости его изготовления.

7. Имущество, получаемое в качестве вклада в уставный капитал, в совместную деятельность и аналогичных случаях, оценивается по соглашению сторон.

8. Имущество и обязательства, выраженные в иностранной валюте, оцениваются в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции. В случае если для пересчета выраженной в иностранной валюте стоимости актива или обязательства, подлежащей оплате в рублях, законом или соглашением сторон установлен иной курс, то пересчет производится по такому курсу.

Порядок оценки конкретных видов имущества как объектов бухгалтерского учета для целей бухгалтерского учета и отчетности регулируется Положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ 2/94, ПБУ 3/2006, ПБУ 5/01, ПБУ 6/01, ПБУ 14/2007).

Обязательства могут оцениваться:

1. При постановке на бухгалтерский учет: в суммах, вытекающих из договора, установленных по соглашению сторон, участвующих в сделке (ст. 155, 424 ГК Российской Федерации).

2. В процессе использования и при отражении в бухгалтерской отчетности.

2. Калькуляция. Ее виды и содержание

Калькуляция есть способ обобщения затрат, выраженных в денежной форме, приходящихся на единицу продукции, конкретного вида работы, услуги. Посредством калькуляции исчисляется себестоимость, представляющая собой сумму всех затрат на производство продукции в стоимостном выражении. Исходя из отраслевых особенностей отдельных производств исчисление себестоимости производится различными способами, а сам процесс ее исчисления представляет собой отдельный раздел бухгалтерского учета, который можно назвать *калькуляционное дело*. В его основе – способ исчисления себестоимости продукции, работ и услуг путем обобщения издержек в едином денежном измерителе и их группировка в определенной последовательности, регулируемой соответствующими нормативными актами, утвержденными в установленном порядке.

Основой системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование отдельных видов затрат на базе научно обоснованных норм и нормативов, четкая постановка учета и калькулирования, контроля и аудита за формированием издержек. Все эти элементы находятся в тесной взаимосвязи и взаимообусловленности.

В частности, задачей внутреннего контроля (мониторинга) должна быть проверка полноты и законности всех хозяйственных операций, включая арифметическую проверку итоговых сумм по группам счетов, на основании данных которых формируется себестоимость продукции.

Вопросы калькулирования возникают перед бухгалтером на всех стадиях кругооборота хозяйственных средств: в процессе заготовления сырья и материалов, производства и реализации продукции.

В процессе исчисления себестоимости продукции надо исходить из четкого представления о том, что такое *объект калькулирования* и *калькуляционная единица, элемент затрат и статья затрат*.

В учете *объектом калькулирования признается продукт производства (деталь, узел, изделие, группы однородных изделий), технологическая фаза (передел, производство), стадия и пр., т.е. продукция разной степени готовности, виды работ или услуг.*

Калькуляционная единица есть измеритель объекта калькулирования. В том случае, когда речь идет о готовой продукции, калькуляционная единица совпадает с единицей измерения, указанной в планах производства в натуральном выражении или в стандартах (технических условиях) на соответствующий вид продукции.

В отраслях перерабатывающей промышленности такого совпадения может и не быть. Здесь нередко учетной единицей выступает 1 кг продукции, а калькуляционной единицей – 1 т или 1 ц.

При калькулировании промежуточных однородных продуктов (полуфабрикатов) применяются условные укрупненные калькуляционные единицы (100 пар обуви, 1000 условных банок и т.п.).

Применение укрупненных калькуляционных единиц позволяет резко сократить объем аналитической работы при составлении плановых и отчетных калькуляций.

Для калькулирования конкретных наименований конечной продукции применяются натуральные единицы. Используются и другие калькуляционные единицы.

Группировка текущих затрат осуществляется по *элементам и статьям калькуляции*.

Необходимость в группировке затрат по элементам обусловлена потребностью в получении информации, позволяющей дать ответ на вопрос, *что и сколько* затрачено в отчетном периоде организацией.

Затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономической сущностью по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация основных фондов;
- прочие затраты (налоги, сборы, платежи по обязательному страхованию имущества и др.).

Группировка затрат по элементам используется в народно-хозяйственном планировании. В условиях становления рыночной экономики и снижении роли государства в ее регулировании значение группировки затрат по элементам на народнохозяйственном уровне ослаблено. На уровне предприятия данная группировка позволяет установить, сколько им израсходовано за отчетный период отдельных видов материальных, трудовых и финансовых ресурсов на производство в целом. Естественно, с помощью данной группировки не представляется возможным осуществлять повседневный контроль за деятельностью предприятия и его структурных подразделений (отдельных производств, цехов, участков) по выпуску конкретных видов продукции, выполненных работ или оказанных услуг. Эта задача решается при помощи группировки по статьям затрат.

Для установления единых методологических подходов разрабатывается типовая номенклатура статей затрат. Она включает следующие статьи: 4- сырье и материалы;

- возвратные отходы (вычитаются);
- покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- топливо и энергия на технологические цели;

- заработная плата производственных рабочих;
- отчисления на социальные нужды;
- расходы на подготовку и освоение производства;
- общепроизводственные расходы;
- общехозяйственные расходы;
- потери от брака;
- прочие производственные расходы;
- расходы на продажу.

В зависимости от того, на каком структурном уровне предприятия формируется себестоимость продукции, различают:

- цеховую себестоимость;
- фабрично-заводскую;
- или полную себестоимость.

Применительно к отраслевым особенностям типовая номенклатура статей трансформируется. Это дает возможность сопоставлять индивидуальные издержки отдельных предприятий, упрощает методологию бухгалтерского учета.

Нормативными документами определяется, какие затраты предприятие вправе включать в себестоимость продукции, а какие нет.

Так, установлено, что предприятия и организации относят на себестоимость в полном объеме все расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Это так называемые «расходы по обычной деятельности». К ним принято относить также расходы, осуществление которых связано с выполнением работ и/или оказанием услуг.

Не относятся на издержки производства и не включаются в себестоимость продукции расходы на уплату штрафов, пени, неустоек и других видов санкций, затраты на приобретение ценных бумаг и др.

Группировка затрат по статьям расходов используется во внутрипроизводственном планировании, учете и калькулировании себестоимости продукции, работ и услуг. Она определяет содержание отдельных методов учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

В свою очередь методы учета производственных затрат классифицируются исходя из содержания технологического процесса на конкретном предприятии, объектов калькуляции и способа сбора информации. Полнота и достоверность затрат, относимых на конкретные объекты учета, обеспечивается за счет четкой постановки первичного учета, высокой степени его аналитичности. Некоторые затраты (основные материалы, основная заработная плата производственных рабочих) прямо включаются в себестоимость конкретных объектов калькулирования. Это основные, так называемые «технологические» расходы. Они в большей степени кон-

тролируемы, в связи с чем их величина может быть исчислена достаточно точно.

Другие, например расходы на управление и обслуживание производства, списываются на себестоимость продукции опосредованно. Это накладные расходы. Некоторые из них, например расходы на рекламу, вообще могут формироваться по усмотрению руководителя соответствующего подразделения.

Принимая во внимание, что погрешность при отнесении основных расходов в себестоимость продукции невелика, все внимание в процессе калькулирования сосредотачивается на обоснованном распределении между объектами калькуляции накладных расходов. Какой бы способ распределения указанных расходов не был установлен, искажения себестоимости конкретных наименований продукции не избежать, поскольку сама погрешность заложена в природе накладных расходов. Они включаются в себестоимость продукции косвенным путем, пропорционально выбранной базе распределения. Учитывая такую особенность формирования отдельных расходов и включение их в себестоимость отдельных видов продукции, в учете давно установлено, что различным целям должна отвечать различная себестоимость.

Для целей управления на уровне внутризаводских подразделений – центров ответственности – достаточно располагать информацией в части основных затрат, поскольку они составляют переменную величину. Накладные расходы это условно-постоянные расходы. Величина их относительно объема производства не изменяется или изменяется незначительно. Поэтому аппарат управления их формированию должен уделять внимание постольку, поскольку они отклоняются от установленной сметы.

Такой прием контроля принято называть способом управления по отклонениям. Размер подобных расходов, как правило, зависит только от длительности учетного периода. Эти данные не рассматриваются как затраты для принятия решений, а формируют информацию, которая относится к категории затрат, учитываемых в целях контроля и регулирования.

Эти расходы следует принимать в расчет прежде всего в том случае, когда возникает необходимость в исчислении полной себестоимости, например при формировании отпускной (договорной) цены на продаваемую продукцию.

Наряду с проблемой локализации расходов по центрам ответственности возникает необходимость установления методики их разграничения по центрам затрат (видам продукции, степени их готовности и т. п.).

На этом этапе процесс калькулирования обязательно должен обеспечивать возможность рассчитать, какая сумма затрат должна быть списана на технологически законченную производством продукцию, а какую следует отнести на незавершенное производство.

Поэтому в самом общем виде калькулирование себестоимости можно разграничить на следующие этапы:

1. Распределение затрат между законченными и незаконченными обработкой изделиями.

2. При наличии брака исчислить себестоимость забракованной продукции, имея в виду, что некомпенсируемые потери должны быть отнесены на себестоимость готовой продукции.

3. Если в процессе калькулирования будет установлено, что потери от брака имеют отношение к конкретному заказу, не законченному к концу месяца, то они подлежат включению в себестоимость незавершенного производства в качестве самостоятельной статьи.

4. Выявить и оценить величину возвратных отходов производства.

5. Полностью учесть расходы по каждой статье калькуляции, относимые на себестоимость конкретных наименований продукции, отдельных видов работ и услуг.

Таким образом, в самом общем виде в процессе калькулирования себестоимости отдельных объектов учета необходимо полностью учесть и сгруппировать издержки на производство по экономическому признаку, отчетным периодам, отдельным статьям калькуляции, центрам затрат и центрам ответственности.

Различают нормативную, плановую (сметную) и фактическую (отчетную) калькуляцию.

Нормативная калькуляция исчисляется на начало отчетного периода и представляет собой величину затрат, которую предприятие на момент составления калькуляции, исходя из технического уровня производства и существующей технологии, израсходует на единицу выпускаемой продукции с учетом действующих норм и нормативов в постатейном разрезе.

Плановая (сметная) калькуляция есть себестоимость каждого изделия, вида или группы продукции, рассчитанная по отдельным калькуляционным статьям, размер, которого предприятие намерено достичь к концу отчетного периода, предварительно реализовав в отчетном периоде заранее спланированные организационно-технические мероприятия. Поэтому считается, что величина плановой калькуляции себестоимости продукции должна быть ниже нормативной.

Фактическая (отчетная) калькуляция есть результат фактической величины издержек на конкретный вид продукции в отчетном периоде.

Она одновременно характеризует уровень отклонения себестоимости, установленной нормативной или плановой калькуляции.

Все затраты, относящиеся к выпущенной из производства продукции, подсчитываются и делятся на ее количество. Таким путем определяется себестоимость единицы конкретной продукции.

В индивидуальных производствах все затраты на конкретный заказ, выполненный предприятием, представляют его фактическую себестоимость.

3. Классификация методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Отраслевые и организационные аспекты учета затрат и калькулирования себестоимости

Разнообразие приемов учета и калькулирования себестоимости продукции предопределяется рядом факторов, которые можно свести в две группы: отраслевые особенности и организационные предпосылки.

Отраслевые особенности учета издержек производства зависят от номенклатуры вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, характера производства и применяемой технологии. Все эти факторы подвержены изменению. В каждый данный момент они оказывают определяющее влияние на организацию учета, выбор объектов учета затрат и объектов калькулирования себестоимости продукции.

Организационные предпосылки формируются организацией и, следовательно, являются более «подвижными». К организационным предпосылкам относятся:

уровень развития производственного учета и деятельности структурных подразделений организации. В зависимости от детализации учета по местам возникновения затрат, центрам ответственности, его углубления (доведения до бригад и рабочих мест) изменяется и степень аналитичности учета затрат;

принятый способ оперативного контроля за себестоимостью. Во многих организациях применяется прогрессивный способ документирования отклонений от действующих норм в ходе производства. Это позволяет оперативно выявлять причины отклонений и оказывать на них воздействие в целях предупреждения негативных последствий;

степень обеспечения администрации, собственников, учредителей и акционеров информацией для принятия решений. Полнота этой информации, сокращение периода ее представления, обеспечение ею необходимых уровней управления расширяют возможности управленческого воздействия на процесс формирования себестоимости продукции. Но при этом уменьшаются или повышаются степень детализации производственного учета и его трудоемкость.

Некоторые организации идут по пути уменьшения трудоемкости учета, по это, как правило, ухудшает контроль за затратами и процессе производства продукции и снижает влияние управления на себестоимость продукции.

Методы учета затрат Под *методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции* понимают совокупность приемов организации документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продук-

ции и необходимую информацию для контроля за процессом формирования себестоимости продукции.

За основу классификации методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции принимаются объекты учета затрат, объекты калькулирования и способы контроля за себестоимостью продукции.

Существует множество методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Но всю их совокупность можно классифицировать по двум основным направлениям: оперативности контроля за затратами и объектам учета затрат.

По *оперативности контроля* методы можно подразделить на методы учета затрат *в процессе производства* продукции и методы учета *прошлых затрат*.

По *объектам учета затрат* обычно выделяют методы учета при массовом и серийном производстве (по деталям, частям изделий, изделиям, работам, группам однородных изделий, процессам, переделам) и при индивидуальном и мелкосерийном производстве (по заказам).

Следует отметить, что классификация методов учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции является объектом дискуссий. Поэтому общепринятой классификации методов не выработано. В действующих положениях и инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на производственных предприятиях, изданных в свое время министерствами и ведомствами, были перечислены три основных метода учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции: нормативный, попередельный и позаказный. Согласно официальным указаниям неперенными условиями применения этих методов являются наличие норм материальных и трудовых затрат и нормативов использования средств производства и смет накладных расходов, организация учета отклонений фактических расходов от этих норм и нормативов. В учебнике дана их характеристика и, кроме того, выделен попроцессный метод и метод учета и калькулирования сокращенной себестоимости.

Нормативный метод учета и калькулирования себестоимости продукции обычно характеризуется тем, что на предприятии по каждому изделию на основе действующих норм и смет расходов составляется предварительная калькуляция нормативной себестоимости изделия. В идеале, если бы в течение месяца все затраты на предприятии соответствовали действующим нормам, нормативам и сметам, а объем производства соответствовал запланированному, фактическая себестоимость изделия была бы равна нормативной. Исходя из этой посылки учет организуют таким образом, чтобы все текущие затраты подразделить на расход по нормам и отклонениям от норм. Данные о выявленных отклонениях позволяют руководителям всех уровней производственного процесса управлять себестоимостью продукции и вместе с тем бухгалтерии калькулировать фактическую себестоимость изделия путем прибав-

ления к нормативной себестоимости изделия (вычитания из нее) соответствующей доли отклонений от норм по каждой статье.

Вторая группа методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что фактические затраты на протяжении месяца накапливают, а в конце месяца распределяют между объектами учета и калькулирования. Отклонения от плановой себестоимости выявляют после завершения калькулирования единицы каждого изделия. Среди этих методов назовем следующие.

Процессный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характеризуется тем, что на предприятии выпускают продукцию ограниченной номенклатуры, отсутствует незавершенное производство. В связи с этим объектами учета затрат являются отдельные процессы в изготовлении (выпуске) продукции, в выполнении работы (услуги) как составные части всего процесса производства.

Передельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характерен для массовых производств, в которых исходное сырье или материалы последовательно превращаются в готовую продукцию. Производственные процессы или их группы образуют переделы, каждый из которых завершается выпуском промежуточного продукта-полуфабриката, который, к тому же может быть в таком виде реализован на сторону. Эти переделы и являются объектами учета затрат.

Показный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции характерен тем, что объектом учета затрат является производственный заказ, открываемый на индивидуально или мелкосерийно изготавливаемое изделие, серию изделий или часть изделия (в судостроении, тяжелом машиностроении), на отдельную работу, отдельную услугу. Себестоимость каждого заказа определяется после завершения работ по этому заказу.

Необходимо отметить, что к этой группе относится применяемый на практике *инвентарно-индексный* метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. В отличие от нормативного при инвентарно-индексном методе учет прошлых затрат организуют в течение месяца без подразделения по нормам и отклонениям от норм по группам изделий или по производству в целом. Себестоимость выпущенной продукции, выполненных работ и услуг определяют на основе данных инвентаризации и оценки остатков незавершенного производства на конец месяца. На стоимость этих остатков уменьшают затраты за месяц. После этого по каждой калькуляционной статье исчисляют индекс — отношение фактических затрат к плановым, который используют для расчета фактической себестоимости отдельных видов продукции.

При инвентарно-индексном методе несколько сокращается трудоемкость работ, но затраты не контролируются в процессе производства, причины отклонений от норм не выявляются, фактическая себестоимость определяется пропорционально плановой себестоимости. Поэтому предпри-

ятиям рекомендовано переходить от инвентарно-индексного к прогрессивному нормативному методу. Те производства, где нормативный метод в идеальном (завершенном) виде не может быть внедрен, могут применять отдельные его элементы.

В последнее время в связи с рекомендациями исчислять сокращенную производственную себестоимость стало возможным применять и другие методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Один из таких методов – *директ-костинг* – известен на предприятиях стран с развитой рыночной экономикой. Его сущность заключается в том, что себестоимость продукции определяют в объеме прямых затрат, а накладные расходы относят непосредственно на счета реализации (работ, услуг). Если необходимо исчислить себестоимость для расчета продажной цены и прогнозирования производства этой продукции, всегда есть условия для прибавления к сокращенной себестоимости доли накладных расходов по установленным на предприятии нормам.

Приведенная примерная классификация методов учета и калькулирования себестоимости продукции определена применительно к основному производству. Во вспомогательных производствах также используется ряд методов. Следует учитывать, что на предприятии может одновременно применяться несколько методов. Так, на машиностроительном заводе, ведущем учет и калькулирование себестоимости продукции по нормативному методу, в литейном цехе может использоваться понераспределительный, а в ремонтно-механическом – позаказный метод. В отраслевых инструкциях и методических рекомендациях по планированию, учету и калькулированию себестоимости промышленной продукции указываются методы, рекомендуемые к применению на предприятиях отрасли.

Способы исчисления

В свою очередь калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг можно подразделить на три этапа. На первом из них исчисляется себестоимость всей выпущенной продукции в целом, на втором – фактическая себестоимость по каждому виду продукции, на третьем – себестоимость единицы продукции, выполненной работы или оказанной услуги.

В действительности процесс калькулирования себестоимости продукции является более сложным и чередуется с процессом учета затрат. Как было показано раньше, после распределения первичных затрат калькулируется себестоимость продукции вспомогательных производств. На этом этапе исчисление себестоимости осложняется, так как имеет место предоставление взаимных услуг.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции могут чередоваться и в основном производстве. Например, в условиях попередельного метода вначале калькулируется себестоимость полуфабриката первого передела и перечисляется в затраты второго передела. Только после этого можно приступить к калькулированию себестоимости продукции второго

передела. Аналогично на машиностроительном заводе составляется промежуточная калькуляция себестоимости отливок и поковок, производимых соответственно в литейном и кузнечном цехах.

Всю совокупность применяемых в промышленности *способов исчисления себестоимости объекта калькулирования и единицы продукции* можно отнести к шести способам: нормативный способ калькулирования, способ суммирования затрат, способ исключения затрат на побочную продукцию, способ пропорционального распределения затрат, способ прямого расчета, комбинированный способ калькулирования.

Рассмотрим содержание каждого из способов и их взаимосвязь на примере промышленных предприятий¹.

Нормативный способ – составная часть нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Предпосылками применения этого способа являются составление калькуляции нормативной себестоимости единицы выпускаемой продукции, документирование и учет отклонений от действующих норм и нормативов. Сущность нормативного метода учета и калькулирования рассматривается в следующем параграфе.

Способ суммирования затрат заключается в том, что себестоимость объекта калькулирования или единицы продукции (работы, услуги)² определяют путем суммирования затрат по отдельным частям изделия или процессам его изготовления. Этот способ применяется прежде всего в производствах, где учет затрат ведется попроцессным методом. Так, на угольных шахтах суммируют затраты по процессам добычи угля, на обогатительных фабриках -обогащения горной массы, в судостроении – при строительстве судов (объектом учета затрат являются технологические комплексы; суммирование затрат на каждый технологический комплекс позволяет определить себестоимость законченного судна). Этот же способ используется в машиностроении, если объектом калькулирования продукции цехов является машинокомплект. В этом случае себестоимость единицы продукции определяется по статьям калькуляции как слагаемое затрат соответствующих цеховых машинокомплектов.

Способ исключения затрат на побочную продукцию состоит в том, что получаемые в комплексном производстве продукты подразделяются на основные и побочные. Чтобы определить себестоимость основной продукции, на побочные продукты калькуляция не составляется, а затраты по этим продуктам исключаются из затрат по заранее установленным ценам. Например, в коксохимическом производстве для калькулирования себестоимости основных фракций кокса стоимость побочных продуктов

Контрольные вопросы

1. Сущность и значение стоимостного измерения. Способы оценки объектов бухгалтерского учета.
2. Калькуляция, ее сущность и назначение. Понятие себестоимости.
3. Группировка затрат по экономическим элементам, по статьям калькуляции, по способу включения в себестоимость, по отношению к объему производства.
4. Методы распределения косвенных расходов, полная и неполная себестоимость.
5. Принципы калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Тема 9. Принципы учета основных хозяйственных операций

План

Введение

1. Учет процесса заготовления.
 2. Учет процесса производства.
 3. Учет процесса продаж и формирование финансового результат.
- Заключение

Введение

Набор соответствующих фактов об изменении состояния отдельных наименований активов и/или пассивов характеризует хозяйственный процесс.

Формирование расширенного воспроизводства совокупного общественного продукта предусматривает следующие хозяйственные процессы:

- процессы заготовления;
- процесс производства;
- процесс обращения.

Как известно, определяющей фазой в процессе расширенного общественного воспроизводства является процесс производства, так как именно на этом этапе осуществляется производство материальных благ.

Однако процесс производства не может протекать нормально, если ему не предшествует четко отлаженный процесс заготовления производственных запасов.

1. Учет процесса заготовления

Процесс заготовления состоит из ряда экономических событий, включающих приобретение предприятием у поставщиков сырья и материалов, других ресурсов, обеспечивающих непрерывный процесс производства.

Задача бухгалтерского учета на этом этапе – правильно и своевременно исчислить объем заготовления, выявить возможные потери на пути продвижения материальных ценностей от поставщиков и произвести с ними расчеты. Все эти операции отражаются в учете в соответствии с условиями, определенными в договорах, заключенных их участниками.

Фактическая себестоимость заготовления материалов складывается из их покупной стоимости и транспортно-заготовительных расходов.

Вся информация по заготовлению материалов формируется на основании первичной учетной документации, выписываемой поставщиками и транспортными организациями (счета-фактуры, платежные требования, товарно-транспортные и железнодорожные накладные, спецификации, упаковочные листы и т. п.).

Сумма транспортно-заготовительных расходов бывает значительной и в отдельных отраслях промышленности достигает более одной трети покупной стоимости материалов. Эта сумма зависит от расстояния доставки, видов транспорта, размера тарифов и пр.

На предприятиях малого бизнеса исчисление фактической себестоимости, как правило, совпадает с реальными процессами осуществления хозяйственных операций по заготовлению материалов. Поэтому текущий учет процесса их заготовления ведется сразу по фактической себестоимости.

На средних и крупных предприятиях такой вариант неприемлем из-за большого количества хозяйственных операций и документов, несвоевременного поступления сопроводительных документов и неритмичной поставки материалов. Поэтому здесь текущий учет заготовления производственных запасов чаще всего осуществляется в твердых учетных (договорных) ценах или по плановой себестоимости.

В плане счетов бухгалтерского учета наличие и движение производственных запасов отражается на счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и др.

На счете 10 «Материалы» накапливается информация о наличии и движении товарно-материальных ценностей в оценке по фактической себестоимости их заготовления или по твердым учетным ценам.

Фактическая себестоимость заготовления формируется исходя из стоимости материалов по договорным и иным ценам и издержек по их заводу. Состав последних определяется соответствующими нормативными документами.

В том случае, когда текущий учет материалов ведется по твердым учетным ценам (плановой себестоимости, договорным и иным ценам), образующаяся разница между стоимостью производственных запасов по указанным ценам и исчисленными фактическими издержками по заготовлению отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Текущий учет заготовления материалов допускается вести также с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

По дебету данного счета в корреспонденции с кредитом счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. учитывается покупная стоимость товарно-материальных ценностей, которая указывается в счетах-фактурах поставщиков.

По кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» и др. формируется информация, показывается стоимость фактически поступивших и оприходованных материальных ценностей.

Сумма разницы между фактической себестоимостью и твердыми учетными ценами списывается со счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Остаток на конец месяца по счету 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» означает, что часть производственных запасов не оприходована в связи с нахождением их в пути.

Рассмотренная корреспонденция счетов по приобретению производственных запасов дает ответ на вопрос, сколько приобретено материалов, какова их фактическая себестоимость физического объема. Для менеджеров же нужна конкретная информация, показывающая фактическую себестоимость отдельных наименований материалов. Только таким образом может быть обеспечена технология производства отдельных видов продукции.

Учетный процесс предусматривает организацию текущего учета движения материалов в двух оценках: по фактической себестоимости и по твердым учетным, например договорным, ценам. Сумма разницы между ними представляет собой отклонения, равные величине транспортно-заготовительных расходов. Данная сумма указанных расходов относится ко всему объему заготовления материалов. Для исчисления фактической себестоимости заготовления отдельных наименований следует предварительно исчислить средний процент транспортно-заготовительных расходов по отношению к учетной (договорной) цене. Затем величину этого процента умножить на сумму расходов, относящихся к приобретению конкретных наименований материалов, представленных на аналитических счетах к счету «Материалы». Полученный итог следует прибавить к дого-

ворной цене соответствующего вида материалов и получим его фактическую себестоимость изготовления.

Рассмотрим на счетах бухгалтерского учета процедуру учета изготовления производственных запасов с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»¹.

Пусть в учете предприятия на 1 марта имели место следующие остатки по синтетическим счетам (руб.):

Счет 10 «Материалы» в оценке по договорным ценам поставщиков – 50000,

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» по фактической себестоимости – 48580

в том числе транспортно-заготовительные расходы – 5000

Из общей суммы материалов:

Сталь сортовая рядовая (2100 кг по 6 руб. за 1 кг) – 12600

Сталь сортовая качественная (5143 кг по 7 руб. за 1 кг) – 36001

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» – 900

Счет 51 «Расчетные счета» – 400000

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 12000

Счет 23 «Вспомогательные производства» 2500

Предположим, что в марте на предприятии имели место следующие хозяйственные операции:

Первая операция. Акцептован счет-фактура завода «Гранит» за отгруженные в адрес предприятия материалы:

а) сталь сортовая рядовая 5000 кг по 6 руб. за 1 кг на сумму 30000 руб.

б) сталь сортовая качественная 4000 кг по 7 руб. за 1 кг на сумму 28000 руб.

Итого 58000 руб.

железнодорожный тариф, оплаченный поставщиком за счет предприятия-покупателя – 1800 руб.

Всего 59800 руб.

В учете следует отразить акцепт материалов по твердой учетной (договорной) цене на сумму 58 тыс. руб. и фактическую сумму транспортно-заготовительных расходов – 1 тыс. 800 руб., предварительно оплаченных поставщиком железной дороге и подлежащих погашению ему покупателем по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». непогашенную сумму кредиторской задолженности в размере 59 тыс. 800 руб. следует отнести в кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», так как в пассивных счетах, каковым является данный счет, увеличение показывается по кредиту счета.

Запись первой операции в учете отразится следующим образом:

¹ В целях упрощения НДС по операциям изготовления не выделен.

Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – 59800 руб. (58000 плюс 1800),

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 59800 руб.

Вторая операция. Расходы по доставке материалов со станции железной дороги до склада предприятия-покупателя, произведенные его автотранспортом, составили 200 руб. Для предприятия эти издержки также представляют собой транспортно-заготовительные расходы. Поэтому их следует отнести в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», где в конечном итоге будет исчислена фактическая себестоимость заготовления производственных запасов. Одновременно с дебета в кредит счета 23 «Вспомогательные производства» надо списать услуги собственного автотранспорта, т.е. учесть целевой характер оказанных услуг.

Запись второй операции:

Дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», Кредит счета 23 «Вспомогательные производства» – 200 руб.

Третья операция. Оприходованы на склад поступившие от поставщика материалы по твердым учетным (договорным) ценам на 58 тыс. руб. Факт их оприходования следует показать по дебету счета 10 «Материалы», поскольку данный счет является активным по отношению к балансу. В кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» будет списана ранее учтенная по дебету данного счета фактурная стоимость принятых к оплате указанных материалов.

Запись третьей операции: *Дебет счета 10 «Материалы»,*

Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – 58000 руб.

Четвертая операция. Исчислена сумма отклонений, равная размеру транспортно-заготовительных расходов по данной партии материалов, поступивших от поставщика 2 тыс. руб. (1 тыс. 800 руб. по первой операции + 200 руб. по второй операции). Данная сумма определена как результат сравнения итога по дебету (60 тыс. руб.) и кредиту (58 тыс. руб.) счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». При закрытии оборотов по данному счету сумма разницы 2 тыс. руб. будет отнесена в дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Запись четвертой операции:

Дебет счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»,

Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» – 2000 руб.

Пятая операция. Перечислена с расчетного счета сумма в погашение кредиторской задолженности поставщику 59 тыс. 800 руб. Как известно, погашение (уменьшение) в пассивных счетах, каковым является счет

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», показывается в учете по дебету. На данную сумму надо показать списание средств с расчетного счета. В активных счетах расход (списание, уменьшение) отражается по кредиту. Поэтому указанную сумму требуется записать по кредиту счета 51 «Расчетные счета».

В учете пятая операция будет отражена следующей корреспонденцией счетов:

*Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 59800 руб.*

Приведенный перечень хозяйственных операций по учету процесса заготовления материалов представляет собой определенную модель, которая схематически может быть представлена в виде схемы

Итак, после отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций процесса заготовления по дебету счета «Материалы» будет учтена покупная (договорная) цена поставщика в сумме 58 тыс. руб. В дебете счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» сформировалась их фактическая себестоимость – 60 тыс. руб., равная покупной (договорной) цене поставщика 58 тыс. руб. и сумме фактически понесенных транспортно-заготовительных расходов – 2 тыс. руб.

В бухгалтерии аналитический учет материалов ведется в денежном выражении.

На складе аналитический учет осуществляется в натуральном выражении. Если имеет место большая номенклатура материальных ценностей, аналитический учет предусматривается не по каждому наименованию, а по группе однородных материалов.

Схематически приведенные хозяйственные операции получают следующее отражение на счетах аналитического и синтетического учета (руб.):

Фактическая себестоимость каждого наименования материалов исчислена на основании следующего расчета. Как видно из содержания хозяйственных операций, сумма транспортно-заготовительных расходов составила в процессе заготовления материалов 2 тыс. руб. (см. операцию 4).

Твердая учетная (договорная) цена этих материалов – 58 тыс. руб.

Отсюда удельный вес транспортно-заготовительных расходов в объеме заготовления материалов составит, %:

$$\begin{aligned} &2 \text{ тыс. руб.} - x (\%), \\ &58 \text{ тыс. руб.} - 100\%, \quad x = \frac{2 \times 100}{58} = 3,49\% \end{aligned}$$

В абсолютной сумме транспортно-заготовительные расходы между отдельными наименованиями материалов будут распределены следующим образом:

На сталь сортовую рядовую:

3,49% – x (руб.),

100% – 30 тыс. руб.,

$x = \frac{3,49 \times 30}{100} = 1047$ руб.

На сталь сортовую качественную – 953 руб. (2 тыс. руб. – 1 тыс. 47 руб.).

Фактическая себестоимость приобретенных материалов составит:

Стали сортовой рядовой – 31 тыс. 47 руб. (30 тыс. руб. + 1 тыс. 47 руб.)

Стали сортовой качественной – 28 тыс. 953 руб. (28 тыс. руб. + 953 руб.)

2. Учет процесса производства

Данное звено в системе воспроизводства совокупности общественного продукта является определяющим, поскольку в процессе производства создается новая стоимость.

Исходя из этого учет затрат на производство продукции и калькулирование ее себестоимости является одним из основных направлений в работе бухгалтерии. Задача бухгалтерского учета состоит в том, чтобы учесть все затраты на фактический объем производства в денежном и натуральном выражении и исчислить производственную (фабрично-заводскую) себестоимость выпущенной из производства продукции как в целом, так и в разрезе отдельных ее наименований.

Статьи затрат	Сталь сортовая рядовая		Сталь рядовая качественная	
	на все количество (5000 кг), руб.	на 1 кг, руб.	на все количество (4000 кг), руб.	на 1 кг, руб.
1. Покупная (договорная) стоимость	30000	6	28000	7
2. Транспортно-заготовительные расходы	1047	0,21	953	0,24
Итого фактическая себестоимость	31047	6,21	28953	7,24

Организации, являющиеся плательщиками налога на прибыль, относят на себестоимость продукции (работ и услуг) все расходы, связанные с извлечением дохода. Кроме того, на их себестоимость списывают также в полном объеме все внереализационные расходы (уценка производственных запасов, долги, нереальные для взыскания и др.), за исключением ряда расходов. Состав последних регламентируется действующим законодательством и включает свыше 10 наименований (расходы по уплате налога на прибыль; расходы, связанные с приобретением, арендой или правом пользования земельными участками, участками недр и лесов и т. п.).

Для решения отмеченной задачи в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и некоторые другие.

Себестоимость отдельных наименований продукции, работ, видов услуг формируется на аналитических счетах, открываемых к двум синтетическим калькуляционным счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

Там, где объектом калькулирования выступает один вид продукции, например в отраслях добывающей промышленности, аналитический счет совпадает с указанным синтетическим счетом 20 «Основное производство».

В дебет данного счета в отчетном периоде на конкретные виды продукции списывают стоимость расходов в виде основных материалов, основной заработной платы производственных рабочих, затрат топлива на технологические цели и др. Это основные расходы. Они подлежат включению в себестоимость конкретных наименований продукции (работ, услуг) прямым путем, хотя относительно объема производства являются переменными.

Отдельную группу расходов формируют расходы на обслуживание и управление основным и вспомогательным производствами. Учет их ведется на двух собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

К счету 25 «Общепроизводственные расходы» целесообразно открыть два субсчета: 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» и 25-2 «Общепроизводственные расходы».

По дебету субсчета 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» собираются затраты в виде стоимости материалов на содержание машин и оборудования, оплаты труда (с начислениями) рабочих по их наладке, текущему обслуживанию и ремонту, услуг, полученных со стороны и от своих вспомогательных цехов, на содержание оборудования и рабочих мест (пара, сжатого воздуха, электроэнергии). Наконец, сюда списывается также износ инструментов, амортизация оборудования и внутрицехового транспорта.

По дебету субсчета 25-2 «Общепроизводственные расходы» учитываются расходы, имеющие отношение к управлению структурными подразделениями предприятия (цехов, участков и пр.). В частности, сюда относятся стоимость отпущенных товарно-материальных ценностей на содержание зданий, сооружений цехового назначения, расходы по оплате труда (с начислениями) рабочих цеха, по охране труда и технике безопасности, уборщиц, персонала цеха (менеджеров) и другие расходы.

По дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» собираются аналогичные расходы по счету 25-2 «Общепроизводственные расходы», но по характеру общезаводского назначения: стоимость материалов на содержа-

ние зданий и сооружений, заводоуправления, заводских лабораторий, расходы на оплату труда (с начислениями) персонала заводоуправления, расходы на административно-хозяйственные нужды (почтово-канцелярские, телефонные и иные расходы).

В то же время счет 26 «Общехозяйственные расходы» выступает в качестве основного счета для обобщения информации о текущих издержках в тех организациях, где отсутствует производственный процесс, связанный с изготовлением продукции или выполнением конкретных видов работы. В таких организациях (рекламные агентства, брокерские фирмы и пр.) основным видом деятельности является оказание услуг. Поэтому учтенные издержки за отчетный период на счете 26 «Общехозяйственные расходы» в конце данного периода подлежат списанию непосредственно на дебет счета 90 «Продажи».

Рассмотрим общую схему учета затрат на производство. В части списания материалов воспользуемся исходными данными по их заготовлению, полученными в процессе изложения учета материалов в п. 6.3.

Первая операция. Отпущены со склада и израсходованы материалы по плановой себестоимости¹:

а) по изготовлению продукции А 20000 руб.

б) по изготовлению продукции Б..... 42000 руб.

Итого 62000 руб.

в) на содержание и эксплуатацию оборудования 10000 руб.

г) на общецеховые нужды..... 6000 руб.

д) на общехозяйственные расходы 8000 руб.

Всего 86000 руб.

Экономическая сущность данной операции состоит в потреблении материалов. Следовательно, на складе надо отразить их уменьшение. Поскольку счет 10 «Материалы» активный, то уменьшение, списание материалов следует показать по кредиту данного счета. В то же время стоимость потребленных материалов – это часть текущих издержек предприятия по изготовлению продукции. По окончании технологического процесса стоимость этих материалов вместе с другими расходами составит производственную себестоимость готовой продукции. Счет 20 «Основное производство» также активный, поэтому увеличение затрат в сумме потребленных материалов надо отразить по дебету данного счета отдельно по каждому аналитическому счету, т. е. по продукции А и продукции Б.

Поскольку это основные расходы, они включаются в себестоимость каждого вида продукции прямым путем.

Отпуск материалов на содержание и эксплуатацию оборудования, общецеховые и общезаводские нужды есть расходы по обслуживанию и

¹ В целях упрощения общей схемы учет затрат на производство формирование затрат во вспомогательных производствах не рассматриваем.

управлению производством. Формирование их осуществляется по дебету активных собирательно-распределительных счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Итак, запись первой операции¹:

Дебет счетов 20 «Основное производство» – 62000 руб., в том числе 20-А на продукцию А – 20000 руб.

на продукцию Б – 42000 руб.,

25»Общепроизводственные расходы» – 16000 руб.

в том числе *25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования*– 10000 руб.,

25-2 общецеховые нужды – 6000 руб.,

26»Общехозяйственные расходы» – 8000 руб.,

Кредит счета 10 «Материалы» – 86000 руб.

Вторая операция. Списываются отклонения от твердых учетных цен (плановой себестоимости) на израсходованные в течение месяца материалы. Это следует сделать с целью исчисления фактической себестоимости потребленных в отчетном периоде материалов.

Пусть сумма отклонения за отчетный месяц по счету 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» с учетом начального остатка составила 2 тыс. 900 руб. Стоимость материалов по твердым учетным ценам (плановой себестоимости) по счету 10 «Материалы» соответственно – 108 тыс. руб. Отсюда средний процент отклонений будет равен:

2 тыс. 900 руб. – х(%),

$$108 \text{ тыс. руб.} - 100\%, x = \frac{2900 \times 100}{108000} = 2,685 \%$$

Сумма отклонений на стоимость отпущенных на производственные нужды материалов за отчетный период составит 2 тыс. 309 руб. (2,685 х 86000 / 100),

в том числе:

а) на производство продукции А 537 руб. (2,685 х 20000 / 100),

б) на производство продукции Б 1127,7 руб. (2,685 х 42000 / 100),

в) на содержание и эксплуатацию оборудования 268,5 руб. (2,685 х 10000 / 100),

г) на общецеховые нужды..... 161,1 руб. (2,685 х 6000 / 100),

д) на общехозяйственные расходы 214,7 руб. (2,685 х 8000 / 100).

Исчисленные суммы отклонений следует отнести в дебет тех счетов, на которые списана стоимость материалов по твердым учетным ценам с кредита счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценно-

¹ Для продукции А и продукции Б в текущем учете открываются аналитические счета. В них суммы будут записаны на дебет счета производства продукции А – 20000 руб. и на дебет счета продукции Б – 42000 руб.

стей». Тем самым будет исчислена фактическая себестоимость потребленных за месяц основных материалов.

Исходя из изложенного содержание второй операции в части списания суммы отклонений, относящейся к стоимости потребленных материалов по твердым учетным ценам, получит на счетах бухгалтерского учета следующее отражение:

Дебет счетов 20 «Основное производство» – 1664,7 руб., в том числе:

а) 20-А на производство продукции А 537 руб.

б) 20-Б на производство продукции Б 1127,7 руб.

25 «Общепроизводственные расходы» – 429,6 руб.,

в том числе:

а) 25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования 268,5 руб.

б) 25-2 на общецеховые нужды 161,1 руб.

26 «Общехозяйственные расходы» – 214,7 руб.

Кредит счета 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей» – 2309 руб.

Третья операция. Начислена заработная плата персоналу фирмы за отчетный период:

а) рабочим на изготовление продукции А 118000 руб.

б) на изготовление продукции Б 120000 руб.

Итого: 238000 руб.

в) персоналу, обслуживающему оборудование 15000 руб.

г) обслуживающему и управленческому персоналу общецехового характера 16000 руб.

д) обслуживающему и управленческому персоналу фирмы 18000 руб.

Всего: 287000 руб.

Приведенные суммы начисленной и распределенной заработной платы следует отнести в дебет тех же счетов, что были задействованы при списании материалов (см. операцию 1), так как это также текущие издержки фирмы в отчетном периоде. В то же время у фирмы возникли обязательства перед своим персоналом на сумму начисленной, но непогашенной заработной платы. Это кредиторская задолженность, рассматриваемая как источник заемных средств. Поэтому счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», на котором следует отражать эти обязательства, пассивный, а увеличение кредиторской задолженности надо отразить по кредиту данного счета.

Отсюда запись третьей операции:

Дебет счетов 20 «Основное производство» – 238000 руб. в том числе:

а) 20-А на изготовление продукции А 118000 руб.

б) 20-Б на изготовление продукции Б 120000 руб.

25 «Общепроизводственные расходы» – 31000 руб.

в том числе:

а) 25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования 15000 руб.

б) 25-2 общецеховые нужды 16000 руб.

26 «Общехозяйственные расходы» – 18000 руб.

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – 287000 руб.

Четвертая операция. На сумму начисленной заработной платы (см. операцию 3) произведены отчисления на социальное страхование. Эти отчисления – часть текущих расходов организации и поэтому должны быть отнесены на увеличение затрат на производство.

С другой стороны, у организации возникла кредиторская задолженность перед органами социального страхования. Увеличение ее надо показать по кредиту пассивного счета 65 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Запись четвертой операции:

Дебет счетов 20 «Основное производство» – 91630 руб. в том числе:

а) 20-А на изготовление продукции А 45430 руб.

б) 20-Б на изготовление продукции Б 46200 руб.

25 «Общепроизводственные расходы» – 11935 руб.,

в том числе:

а) 25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования 5775 руб.

б) 25-2 общецеховые нужды 6160 руб.

26 «Общехозяйственные расходы» – 6930 руб.

Кредит счета 70 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» – 110495 руб.

Пятая операция. Отражена сумма амортизации за отчетный период в соответствии с установленными нормами по:

а) производственному оборудованию 4500 руб.

б) основным средствам общецехового назначения 3000 руб.

в) основным средствам общехозяйственного назначения 3500 руб.

Итого: 11000 руб.

Как известно, амортизация представляет собой источник возмещения износившейся части основных средств, которая включается в издержки производства изготавливаемой продукции и в дальнейшем возмещается в сумме выручки от продажи этой продукции. Следовательно, в учете необходимо отразить одновременно увеличение текущих издержек и источник формирования основных средств – их амортизацию. Сумма амортизации по производственному оборудованию будет записана в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования», основным средствам общецехового назначения – в дебет счета 25-2 «Общепроизводственные расходы» аналогичного субсчета, а общехозяйственного назначения – в дебет счета 25 «Общехозяйственные расходы». Одновременно на всю сумму амортизации следует сделать запись по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Запись пятой операции:

Дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы» -7500 руб.,
в том числе 25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования – 4500 руб., 25-2 на общецеховые нужды – 3000 руб.,
26 «Общехозяйственные расходы» – 3500 руб.,
Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» – 11000 руб.
Шестая операция. Согласно счету-фактуре Облкомэнерго, принята к учету задолженность за потребленную электроэнергию:
а) в связи с работой производственного оборудования 5000 руб.
б) на общецеховые нужды 4500 руб.
в) на нужды общехозяйственного назначения 4000 руб.
Итого: 13500 руб.

Расход электроэнергии – часть расходов, связанных с изготовлением продукции и потому включаемых в ее себестоимость. Включение этих расходов на конкретные виды продукции будет осуществлено после распределения отдельных расходов по управлению и обслуживанию производства. Поэтому потребление электроэнергии надо отнести в дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» по соответствующим субсчетам и счета 26 «Общехозяйственные расходы». В то же время на возникшую кредиторскую задолженность перед Облкомэнерго следует кредитовать счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Запись шестой операции:

Дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы» – 9500 руб.,
в том числе 25-1 на содержание и эксплуатацию оборудования – 5000 руб.,
25-2 общецеховые нужды – 4500 руб.,
26 «Общехозяйственные расходы» – 4000 руб.;
– *Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 13500 руб.*

Седьмая операция. Принята к оплате сумма задолженности арендодателю по текущей аренде имущества – здания склада – за квартал вперед на 10000 руб.

Данная задолженность рассматривается как расходы будущих периодов, поскольку к отчетному периоду не относится. В дальнейшем, по мере наступления каждого месяца, она будет равномерно в размере 1/3 суммы платежа включаться в себестоимость продукции. В связи с этим на момент возникновения задолженности общая сумма аренды должна быть отнесена в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Запись седьмой операции:

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов», Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 10000 руб.

Восьмая операция. По окончании отчетного месяца списываются расходы по содержанию и эксплуатации оборудования 40543,5 руб. (см. операции 1–6).

В связи с тем, что эти расходы собирательно-распределительного характера, они относятся на себестоимость продукции А и Б косвенным путем, через установленную базу распределения. Пусть такой базой являются нормативные ставки на содержание и эксплуатацию оборудования. Предположим, что с учетом фактического выпуска продукции и действующих норм эти расходы в отчетном месяце составили:

на продукцию А 18000 руб.

на продукцию Б 24000 руб.

Итого 42000 руб.

Отклонение (экономия) фактических расходов от расходов согласно действующим нормам – 1456,5 руб. ($42000 - 40543,5$), или 3,5% ($1456,5 \times 100\% : 42000$).

На конкретные виды продукции фактические суммы расходов на содержание и эксплуатацию оборудования за отчетный месяц будут списаны в следующих суммах:

на продукцию А $18000 - 630 = 7370$ руб.

на продукцию Б $24000 - 826,5 = 23173,5$ руб.

Итого: $42000 - 1456,5 = 40543,5$ руб. (96,5% действующей нормы)

В аналитическом учете на продукцию А будет отнесено 17370 руб. расходов по содержанию и эксплуатации оборудования, а на продукцию Б – 23173,5 руб.

В синтетическом учете общая их сумма 40543,5 руб. будет отнесена в дебет счета 20 «Основное производство» и в кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования».

Запись восьмой операции:

Дебет счета 20 «Основное производство», Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» – 40543,5 руб.

После данной операции субсчет 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» будет закрыт.

Девятая операция. По окончании отчетного месяца списываются общепроизводственные расходы (расходы на общецеховые нужды) 35821,1 руб. (см. операции 1–6). Эти расходы, по аналогии с расходами на содержание и эксплуатацию оборудования, являются собирательно-распределительными. Следовательно, они также подлежат включению в себестоимость продукции А и Б косвенным путем, через установленную базу распределения. Наиболее распространенной базой распределения их является основная заработная плата производственных рабочих. Она составила за отчетный месяц 238000 руб. (см. операцию 3).

На конкретные виды продукции указанная сумма будет отнесена согласно следующему расчету:

1. Средний процент общепроизводственных расходов относительно установленной базы распределения:

35821,1 – x(%),

$$238000 - 100\% \quad x = \frac{35821,1 \times 100}{238000} = 15,05\%.$$

2. Сумма общепроизводственных расходов (расходы на общецеховые нужды), относимая:

на продукцию А: $118000 \times 15,05 = 17759$ руб.

на продукцию Б: $35821,1 - 17759 = 18062,1$ руб.

В аналитическом учете на продукцию А будет списано 17759 руб., а на продукцию Б – 18062,1 руб.

В синтетическом учете общую сумму указанных расходов 35821,1 руб. следует включить в дебет счета 20 «Основное производство».

Запись девятой операции:

Дебет счета 20 «Основное производство», Кредит счета 25 «Общепроизводственные расходы», субсчет 25-1 «Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования» – 35821,1 руб.

После данной операции счет 25 «Общепроизводственные расходы» будет закрыт, а на счете 20 «Основное производство» в разрезе аналитических счетов сформируется фактическая себестоимость изготовленной продукции А и продукции Б.

Десятая операция. По окончании отчетного периода списываются общехозяйственные расходы 40644,7 руб. (см. операции 1–6). При применении варианта «сокращенной» себестоимости бухгалтерия предприятия списывает периодические условно-постоянные расходы, какими являются общехозяйственные расходы, не в дебет счета 20 «Основное производство», по аналогии с указанными выше расходами по управлению и обслуживанию производства, а в дебет счета 90 «Продажи». В конечном итоге по дебету счета «Продажи» сформируется фактическая себестоимость проданной продукции.

Запись десятой операции:

Дебет счета 90 «Продажи»,

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» – 40644,7 руб.

В аналитическом учете к счету 43 «Готовая продукция» следует открыть два счета: продукция А – на сумму по плановой себестоимости – 220956,3 руб. и продукция Б – на 248510,7 руб.

Одиннадцатая операция. Выпущена из производства и оприходована на склад готовая продукция по плановой цеховой себестоимости:

по продукции А 220956,3 руб.

по продукции Б 248510,7 руб.

Итого: 469467 руб.

Обобщение информации о выпущенной продукции за отчетный период, а также выявление отклонений фактической производственной себестоимости этой продукции от ее плановой себестоимости ведется на отражающем счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

По дебету данного счета отражается фактическая цеховая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции в корреспонденции с кредитом счета 20 «Основное производство», а по кредиту – плановая себестоимость этой продукции в корреспонденции с дебетом счета 43 «Готовая продукция».

Запись одиннадцатой операции:

Дебет счета 43 «Готовая продукция»,

Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – 469467 руб.

Двенадцатая операция. Отражена в учете фактическая цеховая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции – 469659,3 руб. (см. операции 1–4, 8, 9):

Дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»,

Кредит счета 20 «Основное производство» – 469659,3 руб.

Тринадцатая операция. Выявлена сумма отклонений (перерасход) по счету 43 «Готовая продукция» – 192,3 руб. (469659,3 – 469467).

После этой операции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается с отнесением разницы на счет 90 «Продажи».

Запись тринадцатой операции:

Дебет счета 90 «Продажи»,

Кредит счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – 192,3 руб.

Таким образом, рассмотренные хозяйственные операции в самом общем виде представляют картину формирования текущих издержек, связанных с изготовлением продукции А и Б.

Составим калькуляцию плановой и фактической себестоимости по каждому наименованию продукции

Калькуляция плановой и фактической цеховой себестоимости продукции А (руб.)

Статьи затрат	На весь выпуск (50 ед.)			На единицу		
	По плану	Фактически	Отклонения (+, ~)	По плану	Фактически	Отклонения (+, «)
Материалы	20000	20537	+537	400	410,74	+ 10,74
Основная заработная плата производственных рабочих	118500	118000	-500	2370	2360	-10
Отчисления на социальное страхование	45622,5	45430	-192,5	912,45	908,6	-3,85

Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	17975	17370	-605	359,5	347,4	-12,1
Общепроизводственные расходы	18858,8	17759	-1099,8	377,18	355,18	-22
Итоговая цеховая производственная себестоимость	220956,3	219096	-1860,3	4419,13	4381,92	-37,21

Калькуляция плановой и фактической цеховой себестоимости продукции Б (руб.)

Статьи затрат	На весь выпуск – 100 ед.			На единицу		
	По плану	Фактически	Отклонения	По плану	Фактически	Отклонения (+.-)
Материалы	42000	43127,7	+ 1127,7	42	43,13	+ 1,13
Основная заработная плата производствен-	119800	120000	+200	1198	1200	+2
Отчисления на социальное страхование	46123	46200	+77	461,23	462	+0,77
Расходы на содержание и эксплуатацию оборудования	24000	23173,5	-826,5	240	231,73	-8,27
Общепроизводственные расходы	16587,7	18062,1	+ 1474,4	165,88	180,62	+ 14,74
Итоговая цеховая производственная себестоимость	248510,7	250563,3	+2052,6	2485,11	2505,63	+20,52

3. Учет процесса продаж и формирование финансового результата

Понятие термина «продажа» по своей специфике созвучно термину «реализация» и означает передачу организацией или индивидуальным предпринимателем на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу. В отдельных случаях, предусмотренных законодательством, допускается передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Следовательно, понятие «продажа» не означает, что исчисленные обороты по кредиту счетов 90 «Продажи» полностью представляют собой величину налогооблагаемой базы.

Процесс продажи продукции (работ, услуг) является завершающим в кругообороте хозяйственных средств. Задача учета – предоставить аппарату управления достоверную и своевременную информацию о фактических издержках производства и продажи конкретных наименований выпущенной продукции. Эта информация является одним из основных источников определения продажной цены на рынке аналогичных товаров и валовой (балансовой) прибыли от продажи продукции. Последняя исчисляется как разность между отпускной (договорной) стоимостью проданной продукции и полной ее фактической себестоимостью.

Полная фактическая себестоимость проданной продукции представляет собой производственную себестоимость и расходы по продаже.

Состав производственной себестоимости рассмотрен нами в п. 6.4.

Неизбежные расходы, которые несет организация по продаже за свой счет, принято называть коммерческими расходами. Их состав включает расходы на тару и упаковку продукции на складе, расходы по доставке ее до пункта (станции, порта, пристани) отправления, включая расходы по погрузке в транспортные средства, комиссионные и иные сборы, уплачиваемые сбытовым и иным посредническим организациям, расходы на рекламу, организацию выставок и т. п.

В текущем учете расходы по продаже, осуществляемые за счет грузоотправителя, в том числе поставщика, собираются на отдельном активном собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу».

Некоторые из перечисленных выше расходов (например, расходы на упаковку и транспортировку) включаются в себестоимость отдельных наименований продукции прямым путем. Если такая возможность отсутствует, то распределение их осуществляется косвенным путем. В качестве базы распределения между отдельными видами отгруженной продукции при этом могут быть установлены объем, вес, производственная себестоимость и другие показатели. В любом случае вариант распределения коммерческих расходов на упаковку и транспортировку определяется отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг).

Другие расходы сразу списываются на себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг).

Отклонения между нормативной (плановой) и фактической себестоимостью выпущенной из производства готовой продукции, как отмечалось ранее (см. с. 284), списываются сразу в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», если последний применяет организация. В дебет счета 90 «Продажи» может относиться также сумма общехозяйственных расходов как условно постоянные рас-

ходы при использовании метода «сокращенной» себестоимости. В дебет указанного счета списывается и плановая (нормативная) себестоимость проданной готовой продукции с кредита счета 43 «Готовая продукция».

Такой вариант применяется в том случае, если организация при постановке учета проданной продукции формирует выручку от продажи по моменту отгрузки продукции.

Организации малого бизнеса при формировании учетной политики по продаже продукции (работ, услуг) могут отходить от базового принципа бухгалтерского учета – допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (в международной практике – метода начисления или соответствия). Такой подход допускается и в тех случаях, когда выручка от продажи в течение определенного времени не может быть признана в бухгалтерском учете (при передаче другим организациям для продажи на комиссионных началах, поставке на экспорт). В этих обстоятельствах организация учитывает продукцию, отгруженную покупателям, на счете 45 «Товары отгруженные». На основании подтверждающих документов об отгрузке продукции (товарно-транспортных накладных, приемо-сдаточных актов и пр.) в учете делается запись:

Дебет счета 45 «Товары отгруженные» Кредит счета 43 «Готовая продукция»

В аналитическом учете эта запись вначале будет отражена по плановой (нормативной) себестоимости. В конце отчетного месяца при исчислении фактической себестоимости отгруженной продукции указанная выше бухгалтерская проводка будет скорректирована обычной записью на сумму перерасхода (фактическая себестоимость оказалась выше плановой (нормативной) или сторнировочной записью на сумму экономии (если фактическая себестоимость отгруженной продукции сложилась ниже плановой (нормативной)).

В том случае, когда организация как вариант учетной политики в конце месяца закрывает счет 26 «Общехозяйственные расходы» сразу счетом 90 «Продажи», минуя счет 20 «Основное производство», фактическая себестоимость отгруженной продукции будет неполной.

На сумму поступившей на расчетный счет малого предприятия выручки от покупателей за проданную продукцию по договорным ценам:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка»

После чего следует закрыть счет «Товары отгруженные» по плановой (нормативной) себестоимости с отнесением ее в дебет счета «Продажи»:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 45 «Товары отгруженные»

Основанием для подобной записи может служить также извещение комиссионера о продаже переданной ему ранее продукции на указанные цели.

Аналогичную запись на положительную (перерасход) или отрицательную (экономия) сумму следует показать в учете при исчислении в конце месяца фактической себестоимости проданной продукции.

В дебет счета 90 «Продажи» списываются коммерческие расходы в сумме, относящейся к проданной продукции: *Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»: Кредит счета 44 «Расходы на продажу»*

При исчислении выручки от продажи продукции по «оплате» часть коммерческих расходов, относящихся к нерезализованной продукции, при составлении баланса присоединяется к счету «Товары отгруженные» внесистемным путем, т. е. без составления бухгалтерской проводки.

Наконец, по дебету счета 90 «Продажи» показывается сумма налога на добавленную стоимость, если продукция подлежит обложению этим налогом:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на добавленную стоимость»

Таким образом, при определении выручки «по оплате» фактическая себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг) для целей налогообложения и бухгалтерского учета может не совпадать по отчетному итогу с датой признания выручки от ее продажи.

С 01.01.02 г. предусматривается применение одного варианта формирования выручки – только по отгрузке как в бухгалтерском учете, так и для целей налогообложения.

По кредиту счета 90 «Продажи» показывается продажная (договорная) стоимость проданной продукции. Сопоставлением суммы оборота по кредиту данного счета субсчет 1 «Выручка» с суммой оборота по его дебету в разрезе соответствующих субсчетов исчисляется финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи. Когда сумма по кредиту больше суммы оборота по дебету, предприятие имеет прибыль от продажи продукции; в обратном случае – убыток. Следовательно, счет 90 «Продажи» является активно-пассивным сопоставляющим счетом.

Его природа достаточно четко видна на схеме 6.5.

В текущем учете к счету 90 «Продажи» могут быть открыты следующие субсчета:

90-1 «Выручка»

90-2 «Себестоимость продаж»

90-3 «Налог на добавленную стоимость»

90-4 «Акцизы»

90-5 «Экспортные пошлины»

90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

На субсчете 90-1 «Выручка» собираются суммы поступлений, признаваемые в учете выручкой.

На субсчете 90-2 «Себестоимость продаж» формируются текущие издержки по продаже продукции (работ, услуг), величине которых противостоят сумма выручки от продажи, учтенная на субсчет 90-1 «Выручка».

На субсчете 90-3 «Налог на добавленную стоимость» отражается сумма данного налога, причитающаяся к получению от покупателей (заказчиков) за проданную им продукцию, выполненные работы или оказанные услуги.

На субсчете 90-4 «Акцизы» формируется сумма данного вида налога, являющегося частью цены на отдельные виды продукции (товаров).

На субсчете 90-5 «Экспортные пошлины» организация учитывает сумму этих косвенных налогов при осуществлении внешнеэкономической деятельности.

По приведенным выше субсчетам записи в течение года ведутся в накопительном порядке нарастающим итогом с начала года.

Ежемесячно путем сопоставления дебетовых оборотов по этим субсчетам с оборотом по кредиту 90-1 «Выручка» исчисляется финансовый результат от продажи (прибыль, убыток).

Полученный таким путем финансовый результат (прибыль, убыток) от обычных видов деятельности в этом же отчетном месяце заключительными записями списывается со счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Следовательно, на отчетную дату счет 90 «Продажи» остатка не имеет.

При наличии прибыли за отчетный месяц в учете делается запись:
Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

В том случае, когда по итогам отчетного периода получен убыток, составляется бухгалтерская проводка:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»
Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж»

Как видно, субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» выполняет функцию промежуточного транзитного счета. По всем признакам с точки зрения места данного субсчета в формировании конечного финансового результата организации он соответствует природе субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», на котором учитывается результат от прочих поступлений и выбытий (за исключением чрезвычайных).

В конце года на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» списываются внутренними записями суммы по всем субсчетам, открытым к счету 90 «Продажи».

В аналитическом учете информация по счету 90 «Продажи» должна накапливаться по каждому виду проданной продукции товаров, выполненных работ или оказанных услуг в разрезе географических зон продажи и другим направлениям, требуемым для нужд управления организацией.

При составлении пояснительной записки к годовому отчету эти сведения будут представлять интерес для потенциальных покупателей и инвесторов.

Когда организация использует как вариант учетной политики исчисление выручки от продажи продукции по дате отгрузки, то организация текущего учета значительно упрощается. Отпадает необходимость в трудоемких расчетах исчисления фактической себестоимости отгруженной и проданной продукции.

Моментом продажи является наличие транспортных документов по отгрузке продукции и выписка счета-фактуры покупателю:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчета 1 «Выручка», 3 «НДС» и др.

Одновременно списывается себестоимость отгруженной готовой продукции:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 43 «Готовая продукция»

Параллельно делается аналогичная запись на разницу по себестоимости – положительная (плановая себестоимость ниже фактической) или методом «красное сторно» (фактическая себестоимость ниже плановой).

На сумму налога на добавленную стоимость, если продукция им облагается:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость»
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

На сумму поступившей выручки от покупателей:

Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Рассмотрим на примере учет продаж, когда организация исчисляет выручку от продажи продукции по моменту отгрузки.

Первая операция. Выписан счет-фактура покупателю на отгруженную продукцию по договорным ценам – 556000 руб., в том числе НДС – 92685,2 руб. Из общей суммы выручка по продукции А – 350000 руб., в том числе НДС – 58345 руб., по продукции Б соответственно – 206000 руб. и 34340,2 руб. Данная поставка формирует объем продаж организации и размер дебиторской задолженности покупателя:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка» – 556000 руб.

Вторая операция. Отражена в учете сумма налога на добавленную стоимость по проданной продукции – 92685,2 руб.:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС»

Согласно информации, содержащейся на аналитических счетах по счету 43 «Готовая продукция» (см. п. 6.4), плановая себестоимость выпущенной из производства продукции А (50 шт.) составила 220956,3 руб.

Пусть остаток ее на начало месяца составил 40 шт. в сумме 199400 руб., т. е. всего (90 шт.) на сумму 420356,3 руб.; фактическая себестоимость выпуска – 219096 руб., а начального остатка – 200000 руб. и всего 419096 руб. Следовательно, отклонения плановой себестоимости от фактической (экономия) – 1260,3 руб., в том числе по остатку перерасход – 600 руб., а по выпуску – экономия – 1860,3 руб. По продукции Б начального остатка не было, а выпуск составил по плановой себестоимости – 248510,7 руб., в то время как фактическая – превысила ее на 2052,6 руб. и составила 250563,3 руб. Таким образом, предприятие накануне выполнения договорных обязательств перед покупателями имело на складе готовой продукции по плановой себестоимости на сумму 469467 руб. и фактической – 469659,3 руб., т. е. перерасход на 192,3 руб.

Третья операция. Списывается плановая себестоимость проданной продукции – 354496 руб., в том числе продукции А – 187300 руб. и продукции Б – 167196 руб. На указанную сумму готовой продукции на складе станет меньше, а по дебету счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» будут формироваться индивидуальные издержки предприятия по продаже продукции:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» – 354496 руб.,

в том числе продукции А – 187300 руб. и продукции Б – 167196 руб.

Для исчисления фактической себестоимости проданной продукции найдем вначале процент отклонений плановой себестоимости от фактической.

По продукции А он составляет 0,3% (экономия):

–1260,3 руб. - х (%),

$$420356,4 - 100 \%, \quad x = \frac{1260,3 \times 100}{420356,4} = -0,3\%$$

Сумма отклонений (экономия) на реализованную продукцию по плановой себестоимости (187300 руб.) – 561,9 руб.:

–187300-100%,

$$x \text{ (руб.)} - 0,3\%, \quad x = \frac{187300 \times (-0,3 \%) }{100} = 561,9 \text{ руб.}$$

По продукции Б средний процент отклонений равен 0,86%:

2052,6 – х (%),

$$248510,7 - 100\%, \quad x = \frac{2052,6 \times 100}{248510,7} = 0,83 \%$$

Сумма отклонений (перерасход) на реализованную продукцию по плановой себестоимости (167196 руб.) составила 1387,73 руб.:

167196 – 100 %,

$$x \text{ (руб.)} - 0,83 \%, \quad x = \frac{167196 \times 0,83}{100} = 1387,73 \text{ руб.}$$

Таким образом, в целом по проданной продукции сумма отклонений (перерасход) составила 825,83 руб. (1387,73 руб. – 561,9 руб.)

Четвертая операция. Списывается сумма отклонений плановой себестоимости реализованной продукции от фактической (перерасход) – 775,66 руб., в том числе по продукции А – 561,9 руб. (экономия) и по продукции Б – 1337,56 руб. (перерасход). Если предприятие не пользуется счетом 46 «Выпуск продукции (работ, услуг)», то сумму отклонений следует отразить на счетах бухгалтерской записью, аналогично второй операции:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 43 «Готовая продукция» – 825,83 руб.

Счетом 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» по данной операции целесообразно пользоваться в тех случаях, когда выпущенная из производства продукция продана покупателям, поскольку отпадает необходимость в дополнительных расчетах.

Пятая операция. Предприятие приняло к оплате расходы транспортной организации, связанные с отгрузкой продукции покупателям, – 10000 руб. Это расходы по сбыту, составляющие часть коммерческих расходов предприятия-грузоотправителя. Они формируются на активном собирательно-распределительном счете 44 «Расходы на продажу». В то же время на указанную выше сумму у данного предприятия возникли обязательства перед транспортной организацией. Это кредиторская задолженность и потому она как источник заемных средств должна быть показана по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

На счетах бухгалтерского учета данная хозяйственная операция получит следующее отражение:

Дебет счета 44 «Расходы на продажу»

Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 10000 руб.

Шестая операция. Списываются общехозяйственные расходы за отчетный месяц на реализованную продукцию – 40644,7 руб. (см. п. 6.4). Как уже отмечалось, предприятие при использовании варианта учетной политики исчисления выручки от продажи продукции по моменту отгрузки вправе сумму общехозяйственных расходов сразу списывать на себестоимость проданной продукции. Последняя к моменту их списания представляла собой сокращенную себестоимость. Поскольку предприятие продает два вида продукции, встает вопрос, как распределять между ними сумму общехозяйственных расходов? Эти расходы можно отнести сразу на один вид продукции в полной сумме при условии, что после фактической себестоимости данной продукции не окажется равной или выше отпускной (договорной) ее стоимости. Поскольку в таком случае предприятие получит убыток, отнесем указанные расходы на продукцию А:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» – продукция А

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы» – 40644,7 руб.

Седьмая операция. Списаны в конце месяца коммерческие расходы на проданную продукцию – 10000 руб.

После данной операции на дебете счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» будет сформирована полная фабрично-заводская себестоимость проданной продукции. Она показывает, в какой сумме сложились индивидуальные издержки предприятия по продаже продукции.

В качестве базы распределения коммерческих расходов в учетной политике предприятия выбрана договорная стоимость проданной продукции. Она составила (см. первую операцию) с учетом налога на добавленную стоимость – 556000 руб., в том числе по продукции А – 350000 руб. и продукции Б – 206000 руб.

Средний процент расходов на продажу – в базе распределения составляет 1,8.

$$10000 \text{ руб.} - x - (\%), 556000 - 100\%,$$

$$x = \frac{10000 \times 100}{556000} = 1,8\%$$

Следовательно, на продукцию А будут списаны коммерческие расходы в сумме 6300 руб.:

$$1,8\% - x \text{ (руб.)},$$

$$100\% - 350000 \text{ руб.},$$

$$x = \frac{1,8 \times 350000}{100} = 6300 \text{ руб.}$$

а на продукцию Б – 3700 руб. (10000 – 6300). В учете на указанные суммы следует сделать запись:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»
продукция А – 6300 руб. и продукция Б – 3700 руб.

Кредит счета 44 «Расходы на продажу» – 10000 руб.

Восьмая операция. Поступили деньги на расчетный счет от покупателей за проданную продукцию – 556000 руб. После этой операции дебиторская задолженность покупателей погашается:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 62 «Расчеты, с покупателями и заказчиками» – 556000 руб.

Девятая операция. Исчислен финансовый результат от продажи продукции (прибыль) – 57398,44 руб., в том числе по продукции А (прибыль) – 57972,2 руб. и по продукции Б (убыток) – 573,76 руб.

Указанные суммы исчислены по счету 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» следующим образом (табл. 6.7–6.8).

Из содержания приведенных таблиц видно, что финансовый результат исчислен путем сопоставления выручки от продажи продукции (договорной) стоимости с учетом НДС (кредит счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка») – 556000 руб. с ее полной себестоимостью 498601,56 руб. Последняя исчислена по дебету счетов 90 – «Продажи», субсчет 2

«Себестоимость продаж» в сумме 405916,36 руб. и субсчет 3 «Налог на добавленную стоимость» в сумме 92685,2 руб.

По продукции А (прибыль) 57972,2 руб.

(350000 – 233682,8-58345);

по продукции Б (убыток) 573,76 руб.

(206000 – 172233,56-34340,2)

В учете девятая операция будет зарегистрирована:

а) на сумму прибыли по продукции А:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль от продаж» Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – 57972,2 руб.;

б) на сумму убытка по продукции Б:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Убыток от продаж» – 573,76 руб.

Десятая операция. Отражается задолженность перед бюджетом по налогу на прибыль 19793,30 руб. (24% от 82472,20) . Еще и прочие доходы и страх возмещ.

Следует отразить в учете ее использование и одновременно в этой сумме непогашенные обязательства перед бюджетом:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Налог на прибыль» – 19793,30 руб.

Одиннадцатая операция. Перечислены в бюджет налог на добавленную стоимость в сумме 92685,2 руб. и налог на прибыль от продажи продукции в размере 19793,30 руб., всего на 112478,50 руб.

Содержание данной операции показывает погашение обязательств перед бюджетом на сумму снятых с расчетного счета денежных средств:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

субсчет «По налогу на добавленную стоимость» – 92685,2 руб. по налогу на прибыль – 19793,30 руб. Кредит счета 51 «Расчетные счета» – 112478,50

Оставшаяся в распоряжении организации прибыль – 42605,14 руб. (82472,2 – 573,76 (убыток от обычных видов деятельности, убытки от прочих видов деятельности, предположим, в сумме 19500 руб. и 19793,30 (налог на прибыль). Она может как вариант учетной политики не распределяться или направляться на финансирование соответствующих целевых мероприятий.

Если суммы записей, сформировавшиеся на субсчетах 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж» и 90-3 «Налог на добавленную стоимость» рассматривать как годовые обороты (действующий план счетов как раз и предусматривает накопительный характер записей по указанным субсчетам с начала года), то суммы по формированию финансового результата от продажи продукции, учтенные на субсчетах, открытых к счету 90 Продажи (кроме

субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж») должны быть закрыты внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

В таком случае по окончании отчетного года финансовый результат от продажи продукции на основе исчисленных ранее данных будет получен следующим образом:

1. Закрывается субсчет 90-1 «Выручка» – 556000 руб:

Дебет счета 90-1 «Выручка»

Кредит счета 90-9 «Прибыль от продаж» – 556000 руб.

2. Закрывается субсчет 90-2 «Себестоимость продаж» – 405916,36 руб, в том числе по продукции А – 233682,8 и по продукции Б – 172233,56:

Дебет счета 90-9 «Убыток от продаж» Кредит счета 90-2 «Себестоимость продаж» – 405916,36 руб.

3. Закрывается субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость» – 92685,2 руб(58435,00 по продукции А и 34340,2 по продукции Б):

Дебет счета 99-9 Убыток от продаж

Кредит счета 90-3 «НДС» -92685,2

В результате сопоставления полученной суммы по дебету счета 90-9 «Убыток от продаж» – 498601,73 руб. (405916,36 руб. ++ 92685,2 руб.) с суммой кредитового оборота по указанному субсчету – 556000 руб. формируется финансовый результат от реализации продукции по обычным видам деятельности организации за отчетный год в размере 57398,44 руб. (556000 руб. – 498601,56 руб.).

В учете на сумму полученной прибыли будет сделана запись:

Дебет счета 90-9 «Прибыль от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» – 57398,44 руб.

На счете 99 «Прибыли и убытки» собирается финансовый результат не только от обычных видов деятельности, но и от прочих видов деятельности.

Финансовый результат от прочих видов деятельности формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» и исчисляется по аналогичной методике, что и от обычных видов деятельности.

К данному счету могут быть открыты следующие субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» в течение года накапливается информация по поступлению активов, признаваемые в учете как прочие доходы (операционные и внереализационные).

На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются прочие расходы (операционные и внереализационные).

Результат от прочих доходов и расходов отражается в учете на отдельном субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Операционные доходы включают:

- поступления, связанные от предоставления за плату во временное пользование (временное владение и пользование) отдельных активов организации;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);

- поступления от продажи основных средств и других активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров и т. п.

Внереализационные доходы образуются за счет:

- отдельных активов (основных средств, материально-производственных запасов и пр.), полученных безвозмездно, в том числе по договору дарения;

- штрафов, пени, неустоек за нарушения условий договоров;

- курсовых разниц по операциям с иностранной валютой и пр.

Операционными расходами в учете признаются расходы от указанных выше операций (расходы, связанные с предоставлением за определенную плату во временное пользование (временное владение и пользование) отдельных активов организации (если они не подпадают под расходы по обычным видам деятельности) и пр.

Аналогично в учете рассматриваются внереализационные расходы. Их признание в учете устанавливается в фактических суммах платежей или исходя из сумм, отраженных в учете организации должника.

Например, штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к учету в суммах, присужденных судом или признанных самой организацией-должником. В то же время дебиторская задолженность с истекающими сроками исковой давности, равно как и другие долги, нереальные к получению, рассматриваются в учете как расходы в сумме, в которой такая задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Наконец, на размер окончательного финансового результата организации оказывают влияние так называемые «чрезвычайные доходы и расходы», обусловленные форс-мажорными обстоятельствами (поступления или потери как последствия таких обстоятельств – стихийного бедствия, пожара, аварии и т. п.).

Чрезвычайные доходы и расходы учитываются непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки».

Заключительными записями декабря исчисленная сумма чистой прибыли или убытка на указанном счете 99 «Прибыли и убытки» относится соответственно в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – при наличии прибыли или в дебет данного счета, если организация имеет убыток за отчетный год.

Организация может формировать выручку от продажи продукции по оплате, если эта выручка определенное время не может быть признана в учете (продажа на комиссионных началах и т. п.). В таком случае применяется счет 45 «Товары отгруженные». По дебету данного счета показывается размер дебиторской задолженности покупателей за отгруженную в их адрес продукцию по плановой (нормативной) с последующим доведением ее по специальному расчету до фактической себестоимости.

Методика расчета предусматривает предварительное исчисление по счету 43 «Готовая продукция» среднего процента отклонений твердой учетной цены (плановой или нормативной) от фактической себестоимости путем умножения суммы отклонений входящего остатка по продукции, находящейся на складе и выпущенной за отчетный период из производства, на 100% и деления на твердую учетную цену остатка продукции на начало отчетного периода, плюс поступление ее из производства по указанной цене.

Полученный средний процент отклонений умножают на объем отгруженной продукции за месяц по плановой (нормативной) себестоимости. Исчисленная таким путем сумма отклонений («+», перерасход или «-», экономия) корректирует учетную цену отгруженной продукции с целью исчисления ее фактической себестоимости.

Из примера видно, что плановая себестоимость отгруженной продукции за отчетный месяц оказалась выше фактической себестоимости на 2800 руб. В течение месяца плановая себестоимость данной продукции на сумму 70000 руб. была отражена в учете записью:

Дебет счета 45 «Товары отгруженные»

Кредит счета 43 «Готовая продукция»

В конце отчетного месяца согласно произведенному выше расчету она должна быть доведена до фактической себестоимости на сумму отклонений (т. е. экономии – 2800 руб.) и отражена в учете такой же бухгалтерской проводкой, что приведена выше, но красным сторно.

Также в конце отчетного месяца бухгалтером на основании выборки оплаченных покупателями счетов-фактур в учете делается запись на списание плановой себестоимости проданной продукции:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

Кредит счета 45 «Товары отгруженные»

После чего производится расчет доведения плановой себестоимости проданной продукции за отчетный месяц до фактической себестоимости. Методика расчета аналогична, как и в ситуации исчисления фактической себестоимости отгруженной продукции, но осуществляется по счету 45 «Товары отгруженные». Полученный результат отклонений (экономия «-», перерасход «+») относится в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» соответственно методом красное сторно или обычной записью.

Если объем отгруженной продукции за месяц совпадает с объемом ее продажи за этот период, то фактическая себестоимость отгруженной продукции будет совпадать с фактической себестоимостью проданной продукции. В таком случае, ежемесячно сопоставляя дебетовый оборот по субсчету 90-2 «Себестоимость продаж», сумму налога на добавленную стоимость, учтенного по субсчету 90-3, и сумму акцизов по субсчету 90-4 с выручкой по счету 90 «Продажи» (кредит) субсчета 90-1 «Выручка», исчисляют финансовый результат от продажи (прибыль, убыток) за отчетный месяц.

Заключительными оборотами за отчетный месяц отраженный выше финансовый результат списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыль и убытки»:

– при наличии убытка:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Убыток от продаж»

– при наличии прибыли:

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль от продаж»

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

В том случае, когда отгруженная продукция не полностью оплачивается покупателем в отчетном периоде, то исходя из результата произведенного расчета по приведенной выше методике неоплаченная им сумма товаров отгруженных должна быть отражена у поставщика в балансе на отчетную дату по фактической себестоимости.

Однако независимо от варианта выбора учетной политики момента выручки аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» должен осуществляться таким образом, чтобы иметь данные, требуемые для составления отчета о прибылях и убытках.

Контрольные вопросы

1. Основные показатели хозяйственной деятельности.
2. Количественные показатели.
3. Качественные показатели.
4. Учет процесса снабжения.
5. Учет процесса производства, его задачи.
6. Учет процесса реализации, его задачи.

Тема 10. Техника бухгалтерского учета

План

Введение

1. Регистры бухгалтерского учета и способы устранения допущенных в них ошибок.
 2. Понятие «форма бухгалтерского учета» и ее виды.
 3. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета.
 4. Форма бухгалтерского учета «Журнал – Главная».
 5. Журнально-ордерная форма учета.
 6. Автоматизированная форма бухгалтерского учета.
- Заключение**

Введение

Для эффективной деятельности субъектов хозяйствования в условиях рынка необходима полная информация, позволяющая правильно ориентироваться в выборе различного рода решений. В создании такой информации заметную роль играет бухгалтерский учет, благодаря которому отражается и обобщается экономическая информация для выявления общественных процессов во всей их сложности и конкретности. Такая информация нужна не только для внутреннего, но и для внешнего пользования.

Бухгалтерский учет занимает одно из главных мест в системе управления. Являясь частью процесса управления, бухгалтерский учет позволяет осуществлять контроль за обоснованностью и законностью хозяйственных операций, а также за соблюдением платежной и финансовой дисциплины субъектов хозяйствования.

На предприятиях, организациях бухгалтерский учет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечивать своевременное и достоверное отражение в учете и отчетности всех хозяйственных операций, действенный контроль за рациональным использованием ресурсов.

1. Учетные регистры и их роль в бухгалтерском учете

Бухгалтерский учет является важнейшей функцией управления и инструментом контроля за стоимостными процессами, происходящими на предприятии.

Хозяйственные операции, оформленные соответствующими документами, для получения обобщенной информации о наличии и изменениях имущества предприятия, хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности подлежат группированию и отображению в определенном порядке в учетных регистрах.

В бухгалтерском учете хозяйственные операции группируются в соответствии с их экономическим содержанием и отражаются в учетных регистрах.

После проверки, приемки и бухгалтерской обработки, все первичные документы подлежат регистрации в специальных таблицах, называемых регистры.

Учетными регистрами называются таблицы специальной формы, приспособленные для регистрации первичных документов и обобщения взятой из этих документов информации о наличии и движении имущества предприятия и его обязательств.

В регистры из документов переносят всю информацию о совершившейся хозяйственной операции. Для этого в таблицах для каждого показателя отводится отдельная графа – порядковый номер записи, дата, наименование и номер документа, содержание операции, количество, сумма и другие.

Информация, которая содержится в учетных регистрах, используется для оперативного руководства, экономического анализа хозяйственной деятельности отдельных участков и предприятий в целом, а также для составления отчетности. Поэтому своевременное и правильное отображение хозяйственных операций в учетных регистрах – одно из обязательных условий качества и оперативности учета.

При ведении регистров бухгалтерского учета на машинных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации.

Вышеуказанные регистры не требуется ежемесячно выводить на бумажный носитель, но по требованию государственных органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством, предприятие обязано изготовить за свой счет копии таких регистров на бумажных носителях.

Поэтому для успешного изучения и последующего правильного применения и последующего правильного применения регистров возникает потребность в их классификации по различным признакам: назначению, видам учета (степени детализации), по внешнему виду, форме графления, продолжительности отчетного периода и другим.

Классификация учетных регистров

По внешнему виду учетные регистры делятся на книги, карточки и свободные листы, а также электронные таблицы (при использовании средств вычислительной техники).

Бухгалтерские книги представляют собой сброшюрованные листы бумаги, на которых типографским способом отпечатаны специальные таблицы, предназначенные для регистрации и обобщения информации. Листы нумеруются, а их количество указывается прописью на последней странице книги, подтверждается подписью главного бухгалтера и руководителя предприятия. Некоторые регистры, например кассовая книга, до начала работы с ними прошнуровываются. Концы шнура закрепляются с обрат-

ной стороны книг сургучной печатью. Все эти меры предопределяют главные достоинства бухгалтерских книг: незаметно изъять, потерять или заменить прошнурованные и сброшюрованные листы затруднительно.

Бухгалтерские книги широко применяются при ручной форме ведения учета. Однако, в последнее время, в связи с резким увеличением информационного потока процесс его обработки замедляется: привлечь несколько бухгалтеров для регистрации и обработки информации в одной книге невозможно, как невозможно сделать записи в книги с помощью ЭВМ. Это значительно сужает сферу применения данного вида учетных регистров на крупных и средних предприятиях.

Карточки – это стандартные листы бумаги или картона небольшого формата, на которые типографским способом нанесены таблицы со специальной графировкой. Их размещают в определенном порядке и хранят в запирающихся ящиках – картотеках.

В отличие от бухгалтерских книг карточки не скреплены между собой, поэтому записи в карточках могут одновременно производить несколько бухгалтеров, в том числе и с применением ПЭВМ.

В зависимости от нужд управления и учета карточки позволяют «механически» перегруппировывать находящуюся в картотеке информацию (например карточки могут быть расставлены в алфавитном порядке, по видам продукции (материалов) и так далее.

Существенным недостатком является возможность изъять или утратить данный вид регистра. Поэтому для обеспечения контроля за их сохранностью каждый вновь открываемой карточки присваивают порядковый номер и регистрируют в особом реестре.

Сводные листы отличаются от карточек большими размерами и тем, что храниться в папках. Достоинства и недостатки – те же, что и у карточек.

Использование в бухгалтерской работе средств вычислительной техники позволяет переходить на безбумажные носители информации. В частности, учетные регистры могут формироваться в виде электронных таблиц и храниться в памяти ПЭВМ или на дискетах. При необходимости бухгалтер может распечатать их на свободных листах или на карточках.

По назначению (видам записи) учетные регистры делятся на: хронологические, систематические и комбинированные.

Записи в хронологических регистрах производятся в календарной последовательности. Первичные документы записывают в него по мере поступления в бухгалтерию. Никакой группировки данных здесь нет. К хронологическим регистрам относят например, кассовая книга, ведомость отгрузки и реализации продукции, журнал по учету расчетов с поставщиками, журнал регистрации хозяйственных операций.

В систематических учетных регистрах информация из первичных документов обобщается исходя из экономического содержания хозяйственных операций в разрезе объектов учета.

В основе техники ведения таких регистров лежит не время поступления документов в бухгалтерию, а принцип двойной записи операции с помощью системы счетов.

Бухгалтер записывает операции в том или ином регистре по конкретному счету (например, в журнале №1 по счету «Касса») или его отдельно составляющим (например, в журналах ордерах регистрации и обобщение информации из первичных документов ведется только по кредиту соответствующих счетов.

В комбинированных учетных регистрах хронологическая последовательность записей сочетается с систематизацией в разрезе счетов. Это позволяет значительно сократить объем записей и затраты на обработку информации. Примером комбинированных учетных регистров может служить кассовая книга, в которой ежедневные записи документов в хронологическом порядке сочетаются с группировкой этих документов по дебету и кредиту счета «Касса». Кассовая книга содержит ежедневные записи операций с одновременной систематизацией их по дебету счета 50 «Касса» (приход) и кредиту этого счета (расход).

В журнале-ордере №6 регистрируются не только поступления материальных ценностей и услуг от подрядчиков в хронологической последовательности, но одновременно все эти ценности (услуги) записывают в дебет определенных счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 20 «Основное производство») с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По степени обобщения информации учетные регистры делятся на: синтетические, аналитические и комбинированные.

Регистры синтетического учета предназначены для обобщения информации в разрезе синтетических счетов и субсчетов. Записи в таких регистрах делаются в обобщенном виде, с указанием только номера, даты, суммы бухгалтерской проводки с очень кратким пояснительным текстом (например Главная книга, журнал-ордер №1).

Регистры аналитического учета предназначены для обобщения информации в разрезе аналитических счетов, детализирующих содержание показателей того синтетического счета, к которому они открыты. Записи в этих регистрах делаются подробнее, чем в регистрах синтетического учета с применением не только денежного, но и натуральных, трудовых измерителей или только натуральных измерителей (например, карточка складского учета, лицевой счет работника).

Комбинированные или комплексные учетные регистры совмещают синтетический и аналитический учет. Их структура позволяет вести учет соответствующих объектов в аналитическом разрезе и одновременно получать обобщенные синтетические показатели.

Поэтому отпадает необходимость сверки итогов по аналитическому и синтетическому счету.

К комбинированным регистрам относятся, например, журнал-ордер №6, где по строкам приводятся аналитические данные в разрезе отдельных поставщиков по каждой поставке, по графам и итоговым строкам – данные по дебету синтетических счетов 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 20 «Основное производство» с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Аналогичными комбинированными регистрами являются журнал-ордер №7 по расчетам с подотчетными лицами (счет 71), журнал-ордер № 8 по расчетам с разными дебиторами и кредиторами (счета 68,75,76).

По форме графления учетные регистры делятся на: односторонние, двухсторонние и многографные.

В односторонних учетных регистрах пояснительная текстовая запись располагается только с одной стороны (как например, в кассовой книги, в журнале регистрации хозяйственных операций).

В двухсторонних учетных регистрах пояснительные текстовые записи располагаются с двух сторон: по дебету счета – на одной странице и по кредиту – на другой (например, при книжно-журнальной форме учета в журнале № 1).

Многографные учетные регистры бывают двух видов: шахматные и линейные. Шахматные представляют собой таблицу с пересекающимися графами и строками. Записи в них делаются на пересечении избранной строки и столбца. В линейных (линейно-позиционных) учетных регистрах записи делаются строго по строкам.

По продолжительности ведения выделяют учетные регистры, открываемые на год (Главная книга), на квартал и на месяц (журналы-ордера).

По степени унификации учетные регистры делятся на: типовые, отраслевые и специализированные.

Типовые учетные регистры обеспечивают наиболее рациональное ведение учетных типовых хозяйственных операций, свойственных для различных предприятий. Они бывают ведомственные и межведомственные.

Отраслевые учетные регистры разрабатываются на базе межотраслевых. Они предназначены для регистрации и обобщения информации, специфической для предприятия той или иной отрасли: строительство, промышленность, торговля и так далее.

Специализированные учетные регистры разрабатываются при отсутствии типовых форм. Они служат для учета отдельных операций, процессов на конкретном предприятии.

Хранение учетных регистров

Бухгалтеру важно не только грамотно вести бухгалтерский и налоговый учет, но и обеспечить правильное оперативное хранение и своевременную сдачу в архив документации. Следует помнить, что за ненадлежащее оформление, а также за нарушение порядка составления и утрату или незаконное уничтожение документов установлена административная от-

ветственность как юридических, так и должностных лиц. При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

Сохранность первичных бухгалтерских документов (накладных, счетов, счетов-фактур, приходно-кассовых ордеров и т.д.), бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер предприятия.

Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

Документы до передачи их в архив организации должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственность лиц, уполномоченных главным бухгалтером.

Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, выписки банка с относящимися к ним документами, кассовые ордера, авансовые отчеты для сдачи в архив подбираются в хронологическом порядке, комплектуются, подшиваются в папки и переплетаются. Сдача документов в архив сопровождается справкой (описью).

Особое значение имеет хранение документов, связанных с начислением заработной платы работникам предприятия.

Расчетные (расчетно-платежные) ведомости на выдачу заработной платы должны храниться в течение 5 лет.

Лицевые счета получателей пенсий и государственных пособий хранятся в течение 5 лет после прекращения выплаты пособий и пенсий, для единовременных пособий – 1 год.

В случае прекращения деятельности организации документы, связанные с начислением и выплатой заработной платы работникам, подлежат сдаче в государственные архивы.

На крупных предприятиях целесообразна разработка и утверждение специального внутреннего (локального) акта – Положения о порядке хранения документации.

В Положении о порядке хранения документации определяются с учетом конкретных условий деятельности организации: виды документов, подлежащих обязательному хранению; структурные подразделения, обеспечивающие хранение документов; порядок поступления документов на хранение; сроки хранения документов (если они не определены в нормативных актах); порядок учета и регистрации поступающих на хранение документов; меры, обеспечивающие сохранность документов и конфиденциальность содержащихся в них сведений (кроме тех сведений, что являются открытыми); порядок выдачи хранящихся документов для работы с ними и другие.

2. Порядок и способы записей в учетные регистры

Сущность и способы записей в учетные регистры

Запись в учетные регистры – отражение хозяйственных операций в учетных регистрах. Порядок ведения учетных регистров работниками бухгалтерии и вычислительных установок определяет главный бухгалтер. Он устанавливает служебные обязанности каждого работника и ответственность за их выполнение.

Выбор того или иного способа записей заполнения учетных регистров зависит от целого ряда условий: вида и формы, отраслевой принадлежности предприятия и так далее. Однако любая техника ведения учетных регистров основывается на принципе двойной записи хозяйственной операции на счетах по дебету одного и по кредиту другого счета. Исключением являются записи на забалансовых счетах (бухгалтерская проводка для них делается только по дебету или кредиту забалансового счета).

Записи в учетные регистры могут быть простые и копировальные. Простыми называют записи, которые осуществляются только в одном экземпляре (регистре). Копировальные записи применяют в том случае, когда нужно иметь копию записи. Такие записи делают с помощью копировальной бумаги. Да, при ведении Кассовой книги второй экземпляр используется в качестве отчет кассира. Применение копировальных записей исключает возможность ошибок, которые могли бы быть допущены при повторном переписывании, кроме того способствует экономии времени на ведение учета. Копировальные записи могут вестись и на вычислительных установках.

Порядок отображения хозяйственных операций в учетных регистрах зависит от формы бухгалтерского учета, который применяется на предприятии. При определенных формах бухгалтерского учета (например, мемориально ордерной) операции сначала отображают в регистрах синтетического учета, а затем – аналитического. Однако в современных условиях распространен другой порядок: текущий учет операций осуществляют преимущественно в комбинированных регистрах хронологического и систематического учета, а на отдельных участках – также синтетического и аналитического учета (например, журналы-ордера по расчетам с поставщиками и подрядчиками, с подотчетными лицами и тому подобное). Об отображении хозяйственных операций в учетные регистры на документах делают соответствующую отметку, которая имеет большое значение для следующей проверки правильности записей.

В конце каждого месяца в учетных регистрах по каждому счету подсчитывают обороты по дебету и кредиту и определяют остатки на 1-ое число следующего за отчетным месяца. Этот завершающий цикл учетных работ нужен для проверки правильности учетных записей, а также для получения информации, необходимой для составления отчетности.

По технике выполнения записи бывают линейные (линейно-позитивные) и шахматные.

Запись осуществляется ручным или машинным способом. В первом случае операции регистрируют вручную чернилами или шариковой ручкой (в тех случаях, когда необходимо иметь несколько экземпляров, путем копирования). Машинную запись производят при использовании вычислительной техники. Записи в учетных регистрах должны быть краткими, аккуратными, четкими, ясными, разборчивыми. После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре, на бухгалтерской проводке или на самом первичном документе делают соответствующую отметку для облегчения последующей проверки правильности разности. По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются путем составления оборотных ведомостей или другим способом. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. После утверждения годового отчета учетные регистры группируют, переплетают и сдают на хранение в текущий архив организации.

Способы исправления ошибочных записей в учетных регистрах.

В практической деятельности бухгалтеров иногда возникают ситуации, когда в регистры бухгалтерского учета или в отчетность попадают ошибочные данные.

Исправления вносятся в случае признания факта неверного (неправильного, ошибочного) отражения на счетах бухгалтерского учета и (или) в регистрах бухгалтерского или налогового учета записей, влияющих на формирование информации в бухгалтерском и налоговом учете. К таким ошибкам, согласно Инструкции, относятся искажение оценки активов, обязательств, доходов и расходов в бухгалтерском учете и (или) неверное исчисление налогов, сборов (пошлин) в налоговом учете.

Исправления производятся при обнаружении технической ошибки.

Возникновение технических ошибок обусловлено, как правило, невнимательностью лица, производящего операции с данными, содержащимися в обрабатываемых первичных документах и составляемых на их основании учетных регистрах, как ручным способом, так и при автоматизированной обработке информации. Ошибки автоматизированной обработки информации возникают как при вводе информации в компьютерную программу, так и непосредственно при использовании программного обеспечения: при обработке, хранении и передаче данных.

К техническим ошибкам относятся:

– описки. Могут возникать при переносе данных из одного регистра бухгалтерского учета в другой преимущественно в случае ведения учета ручным способом;

– опечатки. Могут возникать при переносе данных из одного регистра бухгалтерского учета в другой преимущественно в случае введения информации по учету в компьютер или при печатании первичных документов;

– пропуски. Появляются при отражении в отчетном периоде данных из большого числа однотипных первичных документов. При этом существенно возрастает вероятность пропуска одного из таких документов либо части информации из такого документа;

– повторный ввод данных. Возникновение подобных ошибок характерно для ведения учета с использованием специальных бухгалтерских программ. Такие ошибки связаны с отсутствием либо низким качеством внутреннего текущего контроля;

– арифметические ошибки. Чаще всего возникают при подведении итогов в рамках одного учетного регистра, а также при обобщении данных из нескольких источников;

– неточное округление. Такие ошибки свойственны для составления первичных документов либо отчетности.

Однако одного установления фактов наличия ошибок еще недостаточно, так как неизвестно, где произошла ошибка и в чем она заключается. За выявлением ошибки должно следовать ее нахождение, т. е. отыскание того регистра, в котором произошла ошибка, суммы ошибки и т.п. Необходимо также определить сущность и характер ошибки.

Наиболее распространенным способом отыскания ошибок является сплошная проверка записей в регистре. Суть этого способа состоит в том, что все записи в учетном регистре, содержащем ошибку, последовательно сверяются с документами. При такой проверке ошибочная запись будет найдена.

В основе их лежат разработанные схемы взаимопроверки счетных записей и итоговых показателей учетных регистров.

После того как ошибка найдена, производится ее исправление. Правильное исправление ошибки в счетных записях имеет большое значение для обеспечения достоверности учетных сведений.

Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета, выведенном или составленном на бумажном носителе информации, должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты внесения исправления. Указанное исправление влечет за собой идентичное изменение информации в регистрах бухгалтерского учета, составленных на машинном носителе информации.

В бухгалтерском учете различают два вида ошибок: локальные и транзитные.

Локальные – вызывают искажение информации только в том документе или регистре, где они допущены и не приводят к ошибкам в других документах.

Например, если в счет-фактуре неправильно указана дата, то это не приводит к появлению новых ошибок.

Транзитные ошибки – вызывают автоматическое искажение данных в нескольких регистрах.

Например ошибка в подсчете итогов в журнале-ордере вызывает искажение данных в главной книге, оборотной ведомости, балансе.

Ошибочные записи в бухгалтерии исправляются следующими способами: Корректирующий, дополнительная проводка (запись), сторнировочный (красный «сторно»).

Корректирующий способ заключается в том, что неправильную запись зачеркивают одной чертой так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. Правильную сумму пишут сверху или рядом. Исправление подтверждают подписью «исправлено» и подписью лиц, подписавших весь документ. Подчисток и замазок не допускается. Необходимо дать также краткую, но понятную всем ссылку на документ или иное основание для исправления.

Этот способ может применяться и в первичных документах, однако рядом с исправлением должны быть уже подписи всех лиц, ранее подписавших этот документ. В кассовых и банковских документах, исправления не допускаются вообще, а, следовательно, ошибочный документ перечеркивается или уничтожается и выписывается новый. Эти требования специально оговорены в действующем

Этот способ используется если ошибка обнаружена до подведения итогов. Допускается в главной книге, кассовой книге, в учетных регистрах.

Если ошибка обнаружена не сразу, а после подсчета их оборотов и подведения итогов, и сумма получилась больше чем правильная, то в этом случае используется метод «красного сторно». При этом неправильные суммы сторнируют путем записи красными чернилами или обводят в рамку, или еще раз пишут со знаком «-» и делают правильную запись по счетам за тем же номером, что и неправильная запись.

Способ «красное сторно» (или метод отрицательных чисел).

Этот способ применяется, когда необходимо исправить не только сумму, но и корреспонденцию счетов.

Сущность способа «красное сторно» заключается в том, что ошибочная корреспонденция сторнируется (записывается красными чернилами), т.е. снимается, и вместо нее делается обычная правильная запись.

Для исправления ошибки этим способом производится одновременно две записи: прежняя ошибочная запись (с неправильной корреспонденцией счетов) – красными чернилами, новая запись (с правильной корреспонденцией) – обычными чернилами.

В тех случаях, когда сторнируется не ошибочная, а просто излишняя запись (несостоявшаяся хозяйственная операция, ошибочно проведенная два раза сумма и т.п.), исправление ограничивается одной только красной записью, которой и аннулируется ненужная запись.

При подсчете итогов все суммы красных записей не только не прибавляются к суммам обычных записей, а, наоборот, как отрицательные

числа вычитаются (исключаются из них). Этим и достигается основная цель красного сторно – уничтожить (аннулировать) неправильную запись: одна и та же сумма, учтенная при подсчете итогов два раза – первый раз с плюсом (обычная), а второй раз с минусом (красная), становится равной нулю (уничтожается).

В теории и на практике известен способ исправления ошибок путем обратных записей на счетах, способ обратной проводки. Однако этим способом следует пользоваться с осторожностью, так как здесь происходит искусственное увеличение оборотов на счетах, а следовательно, и искажение показателей, объем деятельности, расчетов и другое.

Следовательно, выбирая способ исправления ошибок в записях, бухгалтер должен всегда предвидеть возможные негативные последствия и остановиться на таких, которые этих последствий не вызывают.

3. Практика отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете

Двойной записью называется запись одной и той же хозяйственной операции в дебет одного и кредит другого счёта в одинаковой сумме.

При отражении каждой конкретной операции между двумя определёнными счетами возникает временная связь, которая в бухгалтерском учёте называется корреспонденцией, а сами счета корреспондирующими.

Запись двух корреспондирующих счетов с указанием их дебета и кредита, а так же суммы операции в бухгалтерском учёте называют корреспонденцией счетов, или бухгалтерской проводкой.

Аналитические счета – это счета, которые служат для подробной характеристики объектов бухгалтерского учёта. Система аналитических счетов позволяет организовать аналитический учёт.

Синтетические счета – это счета, на которых учитывается несколько наименований или видов средств (источников), объединённых в одну учётную группу по определённому экономическому признаку.

Записи на счетах осуществляются по определённой системе, по этому отражение операций на счетах называется систематической записью. Записи на счетах подлежат периодическому обобщению, необходимость которого обусловлена:

Потребности в обобщённых данных о состоянии средств и источников предприятия, а также об объёмах его деятельности (движении имущества) и финансовых результатах;

Необходимостью осуществления контроля правильности ведения двойной записи и подсчёта итогов на счетах внутренними приёмами бухгалтерского учёта.

Можно выделить следующие этапы обобщения:

- подсчёт по всем аналитическим, синтетическим счетам, дебетовых и кредитовых оборотов и выведение конечного сальдо.
- составление оборотных ведомостей по аналитическим счетам, открытым к определённому синтетическому счёту, и определения итогов в разрезе каждого показателя ведомости.
- взаимная сверка данных аналитического и синтетического учёта.
- составление оборотно-сальдовых ведомостей по синтетическим счетам, открытым к балансу, и определения итогов в разрезе каждого показателя ведомости.
- составление баланса и других форм отчётности.

Важнейшим элементом бухгалтерского учёта является бухгалтерский баланс, который представляет собой способ обобщённого отражения и экономической группировки средств в денежной оценки по их видам и источникам образования на определённую дату. Бухгалтерский баланс строится в виде таблицы состоящей из двух равновеликих частей: актива и пассива. Принцип равенства актива (имущества) и пассива (обязательств) лежит в основе всей методики бухгалтерского учёта и называется основным бухгалтерским уравнением: $A = П$

Заключение

Бухгалтерский учет является важнейшей функцией управления и инструментом контроля за стоимостными процессами, происходящими на предприятии.

Бухгалтерский учет занимает одно из главных мест в системе управления. Являясь частью процесса управления, бухгалтерский учет позволяет осуществлять контроль за обоснованностью и законностью хозяйственных операций, а также за соблюдением платежной и финансовой дисциплины субъектов хозяйствования.

Бухгалтерский учет ведется по определенной форме, под которой понимают сложившийся порядок учетной регистрации хозяйственных операций во взаимосвязанных учетных регистрах, а также последовательность и способ записей.

Хозяйственные операции, оформленные соответствующими документами, для получения обобщенной информации о наличии и изменениях имущества предприятия, хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности подлежат группированию и отображению в определенном порядке в учетных регистрах.

По внешнему виду учетные регистры делятся на книги, карточки и свободные листы, а также электронные таблицы (при использовании средств вычислительной техники).

Бухгалтеру важно не только грамотно вести бухгалтерский и налоговый учет, но и обеспечить правильное оперативное хранение и своевре-

менную сдачу в архив документации. Сдача документов в архив сопровождается справкой (описью).

В практической деятельности бухгалтеров иногда возникают ситуации, когда в регистры бухгалтерского учета или в отчетность попадают ошибочные данные.

Исправления вносятся в случае признания факта неверного (неправильного, ошибочного) отражения на счетах бухгалтерского учета и (или) в регистрах бухгалтерского или налогового учета записей, влияющих на формирование информации в бухгалтерском и налоговом учете.

Выбирая способ исправления ошибок в записях, бухгалтер должен всегда предвидеть возможные негативные последствия и остановиться на таких, которые этих последствий не вызывают

Контрольные вопросы

1. Учетные регистры, виды и формы учетных регистров.
2. Регистры синтетического и аналитического учета.
3. Группировка регистров по назначению (хронологические, систематические, комбинированные) и по внешнему виду (книжки, карточки, свободные листы).
4. Техника учетной регистрации.
5. Правила исправления ошибок в учетных регистрах (корректирующий, дополнительной записи, сторнировочной записи).

Тема 11. Формы бухгалтерского учета

План

Введение

1. Учетные регистры
2. Мемориально-ордерная форма учета.
3. Журнально-ордерная форма учета.
4. Автоматизированная (диалоговая) форма учета.
5. Упрощенная форма бухгалтерского учета.

Заключение

Введение

Форма бухгалтерского учета определяется определенными признаками: количество, структура и внешний вид учетных регистров, последовательность связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способ записи в них (технические средства).

Под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных регистров с установленным порядком и способами записи в них¹.

Форма бухгалтерского учета – определенная организация формирования информационной системы, обеспечивающая в строго установленной последовательности и взаимосвязи совмещение хронологической и систематической записей, систематического и аналитического учета для целей текущего контроля за фактами хозяйственной жизни (экономических событий) и составления отчетности².

Техника бухгалтерского учета – способ регистрации учетной информации (средствами вычислительной техники или вручную) в учетных регистрах.

Формы и перечень учетных регистров, порядок записей в них, обработки и использования рекомендуются Правительством Российской Федерации, на которое в соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» возложено общее методологическое руководство бухгалтерским учетом в стране, или разработанными министерствами, ведомствами и организациями при соблюдении общих методологических принципов бухгалтерского учета.

Эти требования определяются инструкциями по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на государственном бюджете, общеотраслевыми руководящими методическими материалами по созданию и внедрению автоматизированного бухгалтерского учета в составе автоматизированных систем управления предприятий, учреждений и методическими указаниями по организации бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники.

1. Регистры бухгалтерского учета и способы устранения допущенных в них ошибок.

Все хозяйственные операции на основании проверенных и обработанных документов записываются в ручную или с использованием средств автоматизации в соответствующие учетные регистры. Учетные регистры – это таблицы определенной формы, используемые для регистрации, группировки и накопления информации. В них осуществляется вся система записей бухгалтерского учета. Сочетание регистров и техника записей в них определяют форму ведения бухгалтерского учета.

На практике применяется множество учетных регистров разного вида, формы, назначения и характера записей. Например, регистрационный журнал, Главная книга, журнал-ордер и другие.

Учетные регистры имеют форму книг, журналов, ведомостей, отдельных листов, карточек, машинограмм. Они могут вестись и на электронных носителях при условии возможности их дублирования на бумажных носителях информации.

¹ Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет: учеб. для вузов. ИНФРА-М. М., 2009. С. 94.

² Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета. Учеб. пособ. ИНФРА-М. М., 2011. С 291.

В зависимости от характера записей учетные регистры делятся на хронологические, систематические и комбинированные. Хронологические регистры используются для осуществления записей последовательно, по времени совершения хозяйственных операций с целью обеспечения контроля за своевременным и полным отражением их в учете. Содержание операции значения не имеет. Примером может служить регистрационный журнал.

Систематические регистры предназначены для группировки однородных хозяйственных операций по определенному признаку. К систематическим регистрам относятся счета бухгалтерского учета (Главная книга).

Комбинированные регистры одновременно обеспечивают записи и в хронологическом, и в систематическом порядке, например журналы-ордера.

В зависимости от детализации учетных данных используются регистры синтетического (обобщенного) учета и регистры аналитического (детализированного) учета. Возможно объединение в одном регистре и синтетического и аналитического учета, например в журналах-ордерах.

Построение учетных регистров и техника записи подчинены форме и назначению учетного регистра. В практике применяются линейные и шахматные, односторонние, двухсторонние и другие регистры.

В линейных регистрах каждая операция сразу полностью отражается по одной горизонтальной строке и не подлежит дополнению.

В шахматных регистрах запись осуществляется в прямоугольнике, образуемом пересечением строки и графы, и показывает корреспонденцию счетов. Применение шахматных регистров, обеспечивая принцип двойной записи, значительно сокращает объем учетных работ. Примером может служить журнал-ордер № 10.

Учетные регистры также как и первичные документы должны вестись аккуратно, помарки подчистки не допускаются, исправления выявленных ошибок могут быть произведены лишь одним из трех следующих способов: корректурным, дополнительной записи и «красным сторно».

Корректурный способ предполагает зачеркивание всей неправильной записи одной чертой (так чтобы зачеркнутое могло быть прочитано) и надписывание над зачеркнутой – правильной. О произведенном исправлении должна быть сделана заметка, подтвержденная подписью лица допустившего исправления.

Дополнительная запись применяется, когда была указана правильная корреспонденция счетов, но в сумме меньше фактической. В этом случае на разницу делается дополнительная запись в той же корреспонденции.

Способ «красное сторно» – чисто бухгалтерский метод исправления ошибочных записей. Сущность его состоит в том, что ошибочно произведенная запись повторяется в той же корреспонденции красными чернилами или в прямоугольной рамке. Сумма записанная красными чернилами при подсчете вычитается из итога. Такая запись устраняет ошибочную за-

пись. Затем в обычном порядке составляется запись в правильной корреспонденции счетов.

Рассмотрим пример исправления допущенной ошибки способом «красное сторно». Пусть хозяйственная операция по получению денег в кассу в сумме 20 000 руб. оформлена ошибочной проводкой:

Д-т сч. 51 «Расчетный счет»

К-т сч.55 «Специальные счета в банках» – 15 000 руб.

Для исправления ошибки необходимо сделать сторнировочную запись (красными чернилами или в рамке) устранив неверную проводку:

Д-т сч.51 «Расчетный счет»

К-т сч.55 «Специальные счета в банках» 15 000 руб

И правильную запись = Д-т сч.50 «Касса»

К-т сч.51 «Расчетный счет» – 20 000 руб.

На счетах исправление ошибочной записи будет отражено следующим образом:

Счет 50		Счет 55	
Д-т «Касса» К-т		Д-т«Специальные счета в банках»К-т	
			1) 15 000
			2) 15 000
3) 20 000			

Счет 51	
Д-т «Расчетный счет» К-т	
1) 15 000	
2) 15 000	3) 20 000

Способ «красное сторно» в бухгалтерском учете применяется также для корректировки плановой (нормативной) оценки до фактической, если имеет место экономия, то есть фактическая оценка ниже учетной.

Следует помнить, что содержание регистров бухгалтерского учета также как и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, имеющие доступ к этим документам, обязаны ее хранить. За разглашение они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

2. Понятие «форма бухгалтерского учета» и ее виды.

Для рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет правильный выбор формы бухгалтерского учета.

Под формой бухгалтерского учета понимается совокупность учетных регистров, определяющих методику и технику регистрации хозяйственных операций, технологию и организацию учетного процесса.

В настоящее время применяются следующие формы бухгалтерского учета:

- мемориально-ордерная;
- Журнал-Главная;
- журнально-ордерная;
- упрощенная для малых предприятий;
- автоматизированная.

Предприятия самостоятельно выбирает форму и методы бухгалтерского учета исходя из объема учетных работ, имеющейся вычислительной техники и своих финансовых возможностей. Предприятия имеют право разрабатывать свои оригинальные программы регистрации и обработки информации, соблюдая при этом общеметодические принципы установленные в централизованном порядке.

Наиболее прогрессивной является автоматизированная форма бухгалтерского учета, которая позволяет существенным образом изменить характер работы бухгалтера. Для учетного персонала главной становятся функции организации учета, контроля и анализа.

2. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

Сущность мемориально-ордерной формы заключается в том, что на основании первичных или сводных (накопительных группировочных) документов составляются мемориальные ордера, в которых приводится краткое содержание записи, дата совершения операции, № документа, сумма операции и счетная формула.

Для регистрации мемориальных ордеров применяется специальный Регистрационный журнал, записи в котором фиксируются в хронологическом порядке:

Порядковый номер мемориального ордера	Дата мемориального ордера	Корреспонденция счетов		Сумма в руб. по мемориал. ордеру
		по дебету	по кредиту	
001	02	10	60	2 469 890
049	13	20	10	300481
и т.д.				
Итого за декабрь				89 857 3 0
Мемориальный ордер № 139 Запись за декабрь 20__ г.				

Содержание операции	По дебету	По кредиту	Сумма, руб.
Начислена заработная плата рабочим и служащим на основании расчетно-платежной ведомости за декабрь 2001г			
- Рабочим основного производства	20	70	221000
- Рабочим обслужив. оборудование	25	70	141000
- Рабочим вспомогательного производства	23	70	21700
- Общепроизводственному персоналу	25	70	30200
- Общехозяйственному персоналу	26	70	8600
Итого:			422500

31 декабря 2001г.

Гл. бухг.

М. Петрова

Форма регистрационного журнала содержит порядковый номер мемориального ордера, его дату и общую сумму произведенных в нем записей.

Ведение регистрационного журнала позволяет сопоставлять сумму операций, получивших отражение в мемориальных ордерах, с итогом записей по синтетическим счетам, а также контролировать сохранность мемориальных ордеров и документов. Данные мемориальных ордеров после регистрации вносят в Главную книгу – основной регистр синтетического учета, построенный по синтетическим счетам. По дебету и кредиту каждого счета отражаются дата и номер мемориальных ордеров, суммы по корреспондирующим счетам, их итоги.

Параллельно в бухгалтерии ведутся записи в регистрах аналитического учета, а по окончании месяца составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Итоговые данные по каждой оборотной ведомости аналитического учета должны совпадать с соответствующими показателями оборотной ведомости по синтетическим счетам.

В свою очередь итоги дебета и кредита по оборотной ведомости синтетического учета должны быть равны итогу по регистрационному журналу. Недостатком мемориально-ордерной формы учета является неоднократное повторение записей в Регистрационном журнале, в регистрах синтетического и аналитического учета (из-за отрыва синтетического учета от аналитического). Не все регистры при мемориально-ордерной форме учета приспособлены для составления отчетности, что требует дополнительных расчетов. Названные недостатки увеличивают трудоемкость учетных работ и возможность ошибок.

3. Форма бухгалтерского учета «Журнал – Главная»

На предприятиях с небольшим объемом производства и в некоторых финансовых учреждениях ведется форма учета «Журнал-Главная».

Главной особенностью этой формы является объединение регистров для хронологической и систематической записи по счетам синтетического учета в одной комбинированной книге Журнал-Главная. В остальном учетный процесс почти не отличается от порядка учетной регистрации при мемориально-ордерной форме, также ведется синтетический и аналитический учет. По данным аналитического учета составляется оборотная ведомость. Журнал-Главная имеет следующий вид.

В начале месяца в Журнал – Главная переносят остатки на синтетических счетах.

Журнал-Главная

№ п/п	Дата	Сумма оборотов по статьям	Шифр и наименование счетов						
			10 «Материаль- ный»		50 «Касса»		51 «Расчетный счет»		и т.д.
			дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	

Операции записываются в Журнал – Главная непосредственно с первичных или сводных документов. При регистрации каждой операции присваивается порядковый номер и отводится одна строка для записи. Аналитический учет ведется в карточках или книгах. По аналитическим счетам составляется оборотная ведомость, которая сверяется с данными синтетического учета.

В конце месяца в Журнал – Главная подсчитываются обороты по дебету и кредиту и выводят сальдо на конец месяца, и составляется бухгалтерский баланс и другие формы отчетности

Баланс составляется непосредственно на основании записей в Журнал – Главная. Поэтому нет необходимости составлять оборотные ведомости по счетам синтетического учета.

Эта форма учета удобна, проста и наглядна. Она проще мемориально-ордерной формы учета. Вместо 2-х форм: Регистрационного журнала и Главной книги ведется один комбинированный регистр – книга Журнал – Главная.

Эта форма может применяться только на предприятиях с небольшим комплектом синтетических счетов.

4. Журнально-ордерная форма учета

Эта форма учета основана на использовании накопительных реестров – журналов, ордеров и вспомогательных ведомостей, совмещающих синтетический и аналитический учет.

По однородным хозяйственным операциям данные из документов группируются и накапливаются в ведомостях по синтетическим счетам. В конце отчетного периода в ведомостях выводятся итоги по каждому корреспондирующему счету. Итоги ведомостей переносят в журналы – ордера. По некоторым операциям данные из документов непосредственно заносят в журналы – ордера.

Журнал-ордер открывается для каждого синтетического счета или нескольких взаимосвязанных счетов. Каждый журнал-ордер представляет собой таблицу шахматной формы с заранее предусмотренной корреспонденцией счетов, построенную по кредитовому признаку. Записи ведутся по кредиту соответствующих счетов с указанием корреспондирующих счетов по дебету.

Журнал-ордер совмещает, по существу, в себе мемориальные ордера и регистрационный журнал, которые при мемориально-ордерной форме ведутся раздельно.

Журнал-ордер № 1 по счету 50 «Касса» за декабрь 20____ г.

Дата	В дебет счетов	70	71	Итого
		51 «Расчетный счет»	с «Расчеты с подотчетными лицами»	
		«Расчеты персоналом по оплате труда»		
02	21000	-	210	21210
03	2 400	158 610		161010
04	2 400	-	3110	5 510
06	1 100	34 000	-	35 100
и т.д.				
Итого	85 000	265 000	12 000	362 000

С применением журнально-ордерной формы во многих случаях отпадает необходимость в обособленном аналитическом учете (поскольку в журнале-ордере обычно совмещают синтетический и аналитический учет).

По окончании месяца итоги каждого журнала-ордера переносят в Главную книгу, которая отличается по форме от Главной книги при мемориально-ордерной форме учета. Главная книга при журнально-ордерной форме учета открывается на год. На месяц отводится только одна строка, и записи производятся общим итогом. При этом по дебету счета они даются развернуто по корреспондирующим счетам, а по кредиту – обобщено. Корреспонденция счетов по кредиту развернуто приводится только в журналах – ордерах.

Таким образом, журнал-ордер и Главная книга вместе дополняют друг друга, дают развернутую корреспонденцию по дебету и кредиту каждого счета. Надобность в составлении оборотной ведомости по синтетическим счетам отпадает.

Данные накопительных ведомостей, журналов-ордеров и Главной книги используются для заполнения баланса и составления других форм отчетности.

**Лист Главной книги счета 10 «Материалы»
при журнально-ордерной форме учета**

Месяц	Обороты по дебету с кредита				Обороты по кредиту	Сальдо	
	Счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (Журнал-ордер №6)	Счета 20 «Основное производство» (Журнал-ордер № 10)	Счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (Журнал-ордер №7)	Итого по дебету		Дебет	Кредит
	На 1 января 2001г.					198 000	
январь	246 000	-	1 200	247 200	235 000	210 200	
февраль	217 000	1 400	2 500	220 900	240 000	178 900	
март	352 500	200	150	352 850	349 800	201 050	
и т.д.							

Упрощенные формы бухгалтерского учета для малых предприятий.

Субъекты малого предпринимательства ведут учет по упрощенным формам бухгалтерского учета.

Субъектами малого бизнеса (предпринимателями) могут выступать юридические и физические лица. К ним относятся предприятия, в которых средняя численность не превышает в промышленности, строительстве и транспорте 100 человек, в сельском хозяйстве и научно-технических сферах – 60 человек, а в торговле и во всех других видах деятельности – 50 человек.

Кроме того, доля участия других юридических и физических лиц в уставном капитале малого предприятия не должна превышать 25%.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет руководитель предприятия.

Бухгалтерский учет осуществляется бухгалтерией, возглавляемой главным бухгалтером. Бухгалтерский учет ведется в соответствии с законом по бухгалтерскому учету, положением по бухгалтерскому учету и отчетности, единым планом счетов бухгалтерского учета и другими обязательными положениями по учету.

Учет может вестись также внештатным бухгалтером по договоренности.

Эту форму рекомендуют применять малым предприятиям с простым технологическим процессом производства и оказания услуг, имеющим небольшое количество операций, как правило в пределах 300.

Естественно рабочий план счетов включает ограниченное число счетов.

Известно 2 вида упрощенной формы бухгалтерского учета: простая и с использованием ведомостей.

Простая форма. Она может применяться на малом предприятии при условии:

1. отсутствия собственных основных средств;
2. поступления материалов незначительные и полностью используются на производство продукции в течение отчетного месяца (отсутствие запасов);
3. расчеты с покупателями за реализованную продукцию, а также с поставщиками и подрядчиками за полученные материальные ценности ведутся сразу по факту совершения операции (т. е. задолженности отсутствуют);
4. имеет место простое производство с полной ежемесячной реализацией без наличия незавершенного производства;
5. не осуществляется авансирование поставщиков по заказам;
6. учет доходов и расходов возможен только на основе полученных и уплаченных денежных средств.

При простой форме учета ведется «Книга учета хозяйственных операций» форма № К-1. Она является единым регистром синтетического и аналитического учета.

Таблица 7 Книга учета хозяйственных операций (форма № К-1)

Регистрация операций					Наличие и движение имущества организации			
№п/п	Дата и № документа		Содержание операции	Сумма	Затраты на производство		Касса	
					дебет	кредит	дебет	кредит
Наличие и движение имущества организации								
Расчетный счет		Реализация		Расчеты по оплате труда				
дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит			
Наличие и движение имущества								
Расчеты с разными дебиторами		Расчеты с бюджетом		Расчеты по социальному страхованию		Прибыль и ее использование и т.д.		
дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	

В книге учета хозяйственных операций в обязательном порядке отражается: характеристика первичной документации, сумма совершенных хозяйственных операций, их распределение по счетам. Счета являются одновременно регистрами аналитического и синтетического учета. В книге определяется себестоимость продукции (работ, услуг) и финансовый результат.

Книга ведется в течение всего отчетного периода. Она должна быть пронумерована и прошнурована. На последней странице записывается количество страниц, заверенное подписью главного бухгалтера, руководителя и печатью.

Учет может вестись отдельно за месяц в самостоятельной ведомости. При этом надобность в книге отпадает.

Помимо Книги учета хозяйственных операций (или соответствующей ведомости) на предприятии обязательно ведется ведомость учета заработной платы, где отражаются расчеты по оплате труда работников, расчеты с бюджетом и отчисления на социальные нужды.

Остановимся подробнее на Книге учета хозяйственных операций. Книга открывается записями остатков на начало года по каждому виду имеющегося имущества и обязательств. По мере совершения операции и при поступлении каждого документа в книгу, в соответствующих графах в хронологическом порядке, записываются содержание хозяйственной операции за текущий месяц, ее сумма и счетная формула по дебету и кредиту соответствующих счетов.

Затраты за месяц собираются по дебету 20 «Основное производство». По окончании месяца эти затраты в части приходящиеся на реализованную в течение месяца продукцию списывают в дебет счета 90 «Продажи» с

кредита счета 20 (в соответствующих графах книги). Финансовый результат определяется как разница между оборотом по кредиту и дебету «Продажи» (то есть разница между графами 12 и И). Получаемый результат отражается в книге отдельной строкой. При получении прибыли делается запись по графам 11 и 22, т. е. «Продажи» – дебет и «Прибыль и ее использование» – кредит. Если имеет место убыток, запись отражается по графам 12 и 21: «Продажи» – кредит, а «Прибыль и ее использование» – дебет.

По завершении месяца в книге по всем счетам подсчитываются обороты по дебету и по кредиту и выводится сальдо на 1-е число следующего месяца.

При этом сумма всех оборотов по дебету и по кредиту всех счетов должна быть равна итогу, показанному по графе 4 «Сумма».

Книга учета хозяйственных операций является основанием для заполнения бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

Форма бухгалтерского учета с использованием ведомостей.

Эта форма применяется, если малое предприятие имеет на балансе собственные основные средства и определенные запасы материалов. Порядок заполнения регистров при этой форме учета приведен на рис. 6.5. В качестве учетных регистров для учета имущества и источников его образования применяется 8 ведомостей (от В-1 до В-8) и одна шахматная ведомость (В-9) для обобщения данных этих ведомостей и проверки правильности записей в них по счетам бухгалтерского учета.

Ведомость № В-1 «Ведомость учета основных средств, начисление амортизационных отчислений» является регистром синтетического и аналитического учета наличия и движения основных средств и расчета сумм амортизационных отчислений (счета 01 и 02).

Данные по основным средствам записываются в ведомость позиционным способом по каждому объекту отдельно. Ежемесячно подсчитываются суммы оборота, и выводится остаток основных средств на 1 число следующего за отчетным месяца.

Для малых предприятий, наиболее доступным способом начисления амортизации являются линейный и списание стоимости пропорционально объему продукции (работ), однако предприятия могут выбирать любой из 4-х допустимых способов. Ведомость № В-2 «Ведомость учета производственных запасов, товаров, готовой продукции и НДС уплаченного по ценностям», ведется для синтетического и аналитического учета на счета 10, 43, 41 и 19.

Ведомость № В-3 «Ведомость учета затрат на производство» применяется для аналитического и синтетического учета на счетах 20 «Основное производство» и 08 «Вложения во внеоборотные активы». Затраты по дебету счета 20 собираются с кредита разных счетов.

Ведомость № В-4 «Ведомость учета денежных средств и фондов» ведется по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 99 «Прибыль и убыток», 80 «Уставной капитал».

Ведомость № В-5 «Ведомость учета расчетов и прочих операций» открывается по счетам: 55 «Специальные счета в банке», 58 «Финансовые вложения», 76 «Расчеты с различными кредиторами и дебиторами», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчет по социальному страхованию и обеспечению», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и другие заемные средства.

Ведомость № В-6 «Ведомость учета реализации в зависимости от применяемого порядка определения финансового результата для целей налогообложения» используется в двух вариантах В-6 (отгрузка) или В-6 (оплата).

Ведомость № В-7 «Ведомость учета расчетов с поставщиками» ведется по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Ведомость № В-8 «Ведомость учета оплаты труда» открывается по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При производственной необходимости с увеличением числа работников можно вести дополнительные типовые формы № Т-49 «Расчетно-платежная ведомость» и № Т-51 «Расчетная ведомость». Здесь начисляется заработная плата, удержания из заработной платы.

По истечении месяца по всем 8 ведомостям посчитываются обороты и переносят в ведомость № В-9 «Шахматная ведомость» для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

После разности всех оборотов по кредиту и сверки их с ведомостями текущего учета подсчитываются обороты по дебету счетов. Сумма оборотов по дебету должна быть равна сумме оборотов по кредиту счетов.

На основании «Шахматной ведомости» составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам, бухгалтерский баланс и отчетность.

Малое предприятие вправе представлять бухгалтерскую отчетность только по двум формам: форма № 1 «Бухгалтерский баланс» и форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и также итоговую часть аудиторского заключения.

Те предприятия, которые в соответствии с Федеральным законом «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29 декабря 1995г. не составляют бухгалтерской отчетности, а отчитываются только перед налоговыми органами путем представления декларации, учитывают результаты своей деятельности в Книге доходов и расходов. Эта книга открывается на календарный год (она прошнурована и пронумерована, последняя страница заверена руководителем и печатью налоговой организации). В этой книге содержатся все доходы и расходы на каждый квартал отдельно и за год в целом. Налоговый орган при выдаче предприятию патента одновременно составляет дубликат книги доходов и расходов, который хранит у себя.

5. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

Совершенствование бухгалтерского учета тесно связано с автоматизированной обработкой информации. Для этого применяются новейшие технические средства от мощных ЭВМ типа ЕС до микро ЭВМ.

Система автоматизированного учета должна отражать основные процессы, связанные с получением сводных показателей финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Вся необходимая информация для управления и оперативного контроля выдается в виде машинограмм и видеограмм.

В настоящее время на предприятиях создаются автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера. При этом применяется один из вариантов автоматизированной формы учета.

В основе работы АРМ бухгалтера лежит создание пакетов прикладных программ (ППП). Их особенностью является интегральный характер и комплексный охват автоматизированной обработкой всех разделов и счетов бухгалтерского учета.

Система прикладных пакетов программ (ППП) базируются на единой системе классификаторов, унифицированном словаре терминов для обозначения файлов и баз данных (БД). Она разработана в единой программной среде.

Основой системы классификации служит, классификатор синтетических и аналитических счетов бухгалтерского учета включающий 6-8 знаков.

Первые два знака обозначают синтетические счета (субсчета), а последующие субсчет, аналитические счета, остаток затрат, наименование изделия, номер строк отчетности и т.д.

АРМ бухгалтера организуется по функциональному признаку и охватывает следующие участки:

- учет основных средств;
- учет материальных ценностей;
- учет труда и заработной платы;
- учет готовой продукции и реализации;
- учет финансово-расчетных операций;
- сводный учет и составление отчетности, в том числе баланса.

Наиболее доступной является программа 1С в ее разных модификациях и программа ИНФО – бухгалтер.

Автоматизированная форма учета позволяет изменить характер труда бухгалтера, высвободить время для анализа и контроля, повысить его эффективность.

Контрольные вопросы

1. Отличительные признаки форм бухгалтерского учета.
2. Организация обработки информации, применяемые регистры бухгалтерского учета и их учетно – аналитические возможности.
3. Журнально – ордерная форма учета.
4. Мемориально – ордерная форма учета.
5. Форма учета «Журнал – Главная».

Тема 12. Основы бухгалтерской (финансовой) отчетности

План

Введение

1. Понятие и состав бухгалтерской отчетности;
 2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности;
 3. Пользователи бухгалтерской отчетности.
- Заключение (выводы)

Введение

В условиях рынка предприятия вступают в договорные отношения по использованию имущества и денежных средств. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников отношений получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитом.

Собственники, и, прежде всего коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы, лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия, зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Наличие достоверной информации в бухгалтерской финансовой отчетности позволяет повысить эффективность функционирования предприятия и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Данные причины выступают предпосылками необходимости аудита бухгалтерской финансовой отчетности в целом и отчета о прибылях и убытках в частности как важнейшей формы, отражающей финансовые результаты деятельности предприятия.

Все организации любой организационно-правовой формы и собственности обязаны составлять на основе данных синтетического и анали-

тического учета бухгалтерскую отчетность, являющуюся завершающим этапом учетного процесса.

По своему назначению бухгалтерская отчетность является основным источником информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменении в ее финансовом положении. Бухгалтерская отчетность предназначена для отражения достоверных и полных сведений об имущественном и финансовом состоянии организации и о финансовых результатах ее деятельности. Эта информация необходима внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации) для принятия экономически обоснованных решений при осуществлении хозяйственной деятельности, а также внешним пользователям (инвесторам, кредиторам, государственным органам исполнительной власти и др.).

1. Понятие и состав бухгалтерской отчетности

В соответствии со статьей 13 Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности Федерального Закона «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 года за № 402-ФЗ «Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами».

Кроме бухгалтерской отчетности предприятие составляет оперативную отчетность по данным оперативного учета. На основании оперативной отчетности, составленной за смену, сутки, день и т.д. руководитель предприятия принимает оперативные решения, не дожидаясь конца месяца.

Существует статистическая отчетность о явлениях социально-культурной и общественной жизни, о выполнении народно-хозяйственных планов.

Все виды отчетности тесно взаимосвязаны.

При составлении бухгалтерской отчетности используются такие понятия:

Отчетный период – период, за который организация должна составлять отчетность.

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Для правильного изучения и применения бухгалтерская отчетность группируется по следующим признакам:

1. по периодичности составления;
2. по степени обобщения отчетных данных.

По периодичности составления отчетность бывает:

1. промежуточная (периодическая):

- месячная;
- квартальная;
- полугодовая;
- отчетность за 9 месяцев.

2. годовая.

При составлении бухгалтерской отчетности отчетной датой является последний календарный день отчетного периода. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

1-ым отчетным годом для вновь созданных организаций является период с даты их регистрации по 31 декабря соответствующего года. Для организаций, созданных после 31 октября – по 31 декабря следующего года.

Бухгалтерская отчетность является открытой для заинтересованных пользователей, которые могут знакомиться с ней и получать копии.

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета №34-Н.

Например, в соответствии с федеральным законом от 8 февраля 1998 года №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и федеральном законе «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 года №208-ФЗ, утверждение бухгалтерского баланса является компетенцией общего собрания участников.

Открытые акционерные общества и другие кредитные учреждения, страховые организации, биржи, инвестиционные фонды обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня следующего за отчетным годом.

Состав промежуточной и годовой отчетности различны.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- бухгалтерский баланс (форма №1);
- отчет о прибылях и убытках (форма №2).

Годовая бухгалтерская отчетность включает:

- бухгалтерский баланс (форма №1);
- отчет о прибылях и убытках (форма №2);
- отчет об изменении капитала (форма №3);
- отчет о движении денежных средств (форма №4);
- приложение к бухгалтерскому учету (форма №5);
- пояснительную записку;

– аудиторское заключение, которое подтверждает достоверность бухгалтерской отчетности.

Вместе с тем субъекты малого предпринимательства, которые применяют упрощенную схему налогообложения и не обязаны проводить независимую аудиторскую проверку, имеют право не представлять в со-

ставе годовой бухгалтерской отчетности форму №3, №4 и №5, а также пояснительную записку.

Некоммерческие организации имеют право не предоставлять в составе годовой бухгалтерской отчетности форму №3, №4, №5, но потом им рекомендуется включать в состав отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6).

Общественным организациям, не осуществляющим предпринимательскую деятельность и не имеющим оборотов по продаже продукции, работ и услуг, разрешается не представлять промышленную годовую отчетность.

По степени обобщения отчетных данных отчетность бывает:

- первичная;
- сводная.

Первичная отчетность составляет и представляет каждое юридическое лицо самостоятельно.

Сводную отчетность составляет материнская компания по данным, предоставляемыми организациями, входящими в холдинг.

При формировании показателей бухгалтерской отчетности руководствуются следующими *нормативными актами*:

1. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ-4/99, утвержденное приказом Минфина от 6 июля 1999 года №43-Н;

2. Приказ Минфина РФ от 13 января 2000 года №4-Н, называющийся «О формах бухгалтерской отчетности организации».

2. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

Требования сформулированы в ПБУ-4/99 и сводятся к следующему:

1. Бухгалтерская отчетность должна давать полное и достоверное представление об имущественном, финансовом положении организации, а также о финансовых результатах её деятельности.

Приказом Минфина РФ №4-Н утверждены образцы форм бухгалтерской отчетности как промежуточной, так и годовой, и указания об их объеме, о порядке составления и представления. Минфин отказался от утверждения единых типов форм бухгалтерской отчетности. Предприятия могут дополнять или сокращать эти формы, включая или исключая определенные показатели. Но предприятие не в праве изменять принципы построения этих форм, например, разрабатывая форму баланса, предприятие должно соблюдать порядок расположения статей по степени возрастания ликвидности, сохранять коды итоговых строк, коды строк разделов и групп статей баланса в том виде, в котором они приведены в образцах.

2. При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, т.е. должно быть ис-

ключено одностороннее удовлетворение интересов единых групп пользователей перед другими.

Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и других подразделений, включая выделенные на отдельные балансы. Незаполненные показатели и строки должны быть прочеркнуты. По каждому числовому показателю, кроме отчета, составленного за 1-ый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за 2 года (отчетный и предшествующий отчетному).

3. В бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена сопоставимость данных с показателями за соответствующий период предыдущего года, исходя из изменений учетной политики и нормативных актов по бухгалтерскому учету.

4. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обосновано в случаях их существенности. Существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных, составляет не менее 5%.

Содержание и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним применяются последовательно от одного отчетного периода к другому.

Составление и представление бухгалтерской отчетности производится в тысячах рублей без десятичных знаков. Организациям, которые имеют существенные обороты товаров, обязательств, разрешается представлять бухгалтерскую отчетность в миллионах рублей без десятичных знаков. Субъекты малого предпринимательства, малые организации при незначительной сумме активов представляют отчетность в целых рублях.

Состав годовой бухгалтерской отчетности подтверждается результатами инвентаризации имущества и финансовых результатов в соответствии с методическими указаниями по инвентаризации, утвержденными приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 года №49. Формы бухгалтерской отчетности не должны содержать никаких подчисток и помарок, если выявлено искажение отчетных данных самой организацией и контролирующими органами, то их исправление производится в бухгалтерской отчетности того отчетного периода, в котором были обнаружены искажения её данных.

Подписывается бухгалтерская отчетность руководителем и главным бухгалтером и, если у бухгалтера есть удостоверение профессионального бухгалтера, то ставится его номер. Если в организациях учет велся на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то отчетность подписывается руководителем специализированной организации или специалистом.

Годовая бухгалтерская отчетность представляется в отдельной папке в сброшюрованном виде и должна быть составлена в валюте РФ.

В отчетности не допускается зачет между статьями актива и пассива, статьями прибылей и убытков. Бухгалтерский баланс содержит показатели в НЕТТО оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин. Это значит, что основные средства и нематериальные активы отражаются в балансе по остаточной стоимости.

При составлении отчетности должны быть выполнены требования по раскрытию информации об изменениях в учетной политике в организации, которые оказали влияние на финансовое положение и эти изменения должны быть оценены и раскрыты в пояснительной записке.

При отражении данных в бухгалтерской отчетности если показатель должен вычитаться из соответствующих показателей при исчислении итогов или имеет отрицательное значение, то он должен записываться в круглых скобках (например, непокрытый убыток).

При составлении отчетности в случае выявления организацией неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года, исправления производятся записями по соответствующим статьям бухгалтерской отчетности в том же месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. При выявлении же неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его окончания, но за который бухгалтерская отчетность не утверждена, исправления производятся записями декабря этого года. В случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерской отчетности в прошлом году, исправления в бухгалтерской отчетности после утверждения бухгалтерской отчетности не вносятся.

3. Пользователи бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность представляет интерес для большого круга пользователей, как внешних, так и внутренних.

Внешние пользователи делятся на:

1. Непосредственно заинтересованные в деятельности организации:
 - Государство в лице налоговых органов, которые проверяют правильность составления отчетности, расчета налогов и определяют налоговую политику;
 - Кредиторы, которые используют отчетность для оценки целесообразности предоставления или продления кредита, оценки доверия к организации;
 - Поставщики и покупатели – определяют надежность деловых связей с клиентом;
 - Потенциальные собственники средств организации, которым необходимо определить увеличение или уменьшение доли собственных средств и оценить эффективность использования ресурсов руководством предприятия;

– Служащие, заинтересованные в финансовой стабильности предприятия и уровня заработной платы.

2. Те, кто непосредственно не заинтересован в деятельности предприятия, однако изучение бухгалтерской отчетности им необходимо, чтоб защитить интересы первой группы:

– Аудиторские службы, которые проверяют соответствие данных отчетности соответствующим правилам с целью защиты интересов инвесторов;

– Консультанты по финансовым вопросам, которые используют бухгалтерскую отчетность для выработки рекомендаций клиентам;

– Биржи ценных бумаг, которые принимают решение о приостановке деятельности какой-либо компании;

– Пресса и информационные агентства, которые готовят обзоры отчетности;

– Государственные организации по статистике, которые обобщают статистические данные и проводят их анализ;

– Профсоюзы, защищающие интересы своих участников.

Внутренние пользователи делятся на:

1. Вышестоящих руководителей;

2. Общее собрание участников;

3. Управляющих соответствующих уровней, которые по данным отчетности определяют правильность принятых инвестиционных решений и эффективность структуры капитала, определяют основные направления политики дивидендов, составляют прогнозные формы отчетности, осуществляют предварительные расчеты финансовых показателей предстоящих отчетных периодов, оценивают возможность слияния с другой организацией или её приобретение структурной реорганизацией.

Заключение

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах её деятельности и изменениях в финансовом положении. Она необходима как внутренним пользователям, так и внешним пользователям, так как на основании ее принимаются управленческие решения в области планирования, контроля и оценки деятельности организации.

Наиболее важные показатели финансовых результатов деятельности организации представлены в отчете о прибылях и убытках. Показатели финансовых результатов характеризуют абсолютную эффективность хозяйствования фирм по всем направлениям их деятельности: производственной, сбытовой, снабженческой, финансовой и инвестиционной. Они составляют основу экономического развития организации и укрепления финансовых отношений со всеми участниками коммерческого дела.

Анализ финансового состояния позволяет своевременно выявлять и устранять недостатки в финансовой деятельности и находить резервы улучшения состояния организации и ее платежеспособности.

Контрольные вопросы

1. Сущность бухгалтерской (финансовой) отчетности и ее значение для управления организацией.
2. Состав отчетности.
3. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.
4. Отчетный год, сроки предоставления бухгалтерской отчетности.
5. Пользователи бухгалтерской отчетности.
6. Подтверждение достоверности публикуемой отчетности аудиторской организацией.

Тема 13. Учетная политика предприятия

План

Введение

1. Понятие и порядок формирования учетной политики.
 2. Выбор способов организации бухгалтерского учета и раскрытие учетной политики.
 3. Организационное обеспечение бухгалтерского учета.
- ##### Заключение

Введение

Учетная политика – это, в конечном итоге, средство определить легальными способами желаемую величину прибыли.

Поэтому правильный выбор учетной политики во многом определяет эффективность всей хозяйственной деятельности компании.

Переход к рыночным отношениям в экономике повлек за собой глубокие изменения по организации и ведению бухгалтерского учёта на предприятиях различных отраслей народного хозяйства. Эти изменения в значительной степени обусловлены быстрым развитием и налаживанием экономических связей субъектов Российской Федерации с иностранными фирмами и компаниями. В связи с реформированием системы бухгалтерского учета, целью которого является приведение национальной системы бухгалтерского учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности, хозяйствующим субъектам предоставляется все больше самостоятельности в организации

бухгалтерского учета, в выборе способов и методов ведения бухгалтерского учета, в разработке форм бухгалтерской отчетности. Эта самостоятельность реализуется путем формирования учетной политики. Она является одним из главных элементов документооборота любой организации, и при грамотном подходе к ведению учетной политики можно добиться весьма существенного повышения эффективности производственной или торговой деятельности, оптимизировать налогообложение, рационально распределить функциональные обязанности между структурными подразделениями и исполнителями организации.

1. Формирование учетной политики

Учетная политика организации – это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета:

- первичного наблюдения;
- стоимостного измерения;
- текущей группировки;
- итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Из п. 1 ПБУ 1/98 следует, что процесс составления учетной политики как внутреннего документа организации состоит из двух этапов – формирование (выбор и обоснование) и раскрытие (придание гласности) учетной политики.

Первый этап обязателен для всех организаций, имеющих статус юридического лица. Исключение сделано только для кредитных организаций, находящихся на территории Российской Федерации (которые могут формировать учетную политику, исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, при условии, что эти правила не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности). Раскрывать учетную политику обязаны только организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе. К числу таких организаций относятся, например, открытые акционерные общества, публичность отчетности которых устанавливается законодательно.

К способам ведения бухгалтерского учета (в соответствии с п. 3 ПБУ 1/98) относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Еще один перечень способов ведения бухгалтерского учета приведен в п. 12 ПБУ 1/98. Разница между ними состоит в том, что перечень, изложенный в п. 3 применяется при формировании учетной политики, т.е.

оформление соответствующего распорядительного документа, а перечень приведенный в п. 12, обязателен на этапе обеспечения гласности учетной политики, то есть доведения ее до заинтересованных пользователей.

В соответствии с п. 9 ПБУ 1/98 принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации. Так как вид организационно-распорядительного документа жестко не определен, наиболее целесообразным представляется оформления принятия учетной политики приказом руководителя организации, в котором должны быть изложены её основные элементы, а те элементы, которые требуют подробной разработки и занимают сравнительно большой объем, следует помещать в приложения к данному приказу. В число таких приложений могут входить:

- формы первичной учетной документации, не предусмотренные альбомами форм;
- структура и состав структурного подразделения организации, занимающегося бухгалтерским учетом и отчетностью, а также основные функции, выполняемые этим подразделением;
- график документооборота и т.п.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с первого января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа (п. 10 ПБУ 1/98). Это значит, что приказ (или распоряжение), утверждающий приятие учетной политики, должен быть подписан руководителем организации не позднее 31 декабря года, предшествующего тому в котором данная учетная политика будет применяться.

Данное требование может показаться невыполнимым, если вспомнить, что некоторые документы системы нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности утверждаются «задним числом». Однако ПБУ 1/98 предусмотрена возможность внесения изменений в учетную политику в течение отчетного года – в случае если появляются новые нормативные документы. Этим правом можно воспользоваться и тогда, когда опубликование вновь утвержденного документа не позволяет учесть его требования при разработке учетной политики на очередной год.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим пунктом 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) (п.10 ПБУ 1/98).

В соответствии с ПБУ 1/98 учетная политика основной организации применяется всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), незави-

симо от их места нахождения. А Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности, утвержденные приказом Минфина России от 30.12.1996 № 112, допускают использование различных учетных политик головной и дочерней организаций:

«Если при составлении бухгалтерской отчетности какого-либо дочернего общества использована учетная политика, отличная от используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности, то до объединения такой бухгалтерской отчетности с бухгалтерской отчетностью головной организации других дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность она приводится в соответствии с учетной политикой, используемой для составления сводной бухгалтерской отчетности».

Иначе говоря, в первом случае речь идет о структурных подразделениях одного юридического лица, а во втором – о разных юридических лицах.

Учетная политика организации, начиная с 1999 года, формируется главным и бухгалтером (бухгалтером) организации на основе ПБУ 1/98 и утверждается руководителем организации.

При этом утверждается:

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

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности – в соответствии с Порядком поэтапного введения в организациях независимо от формы собственности, осуществляющих деятельность на территории Российской Федерации, унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным совместным постановлением Госкомстата России по согласованию с Минфином России, Минэкономки России и другими заинтересованными федеральными органами исполнительной власти по следующим разделам учета: сельскохозяйственной продукции и сырья; труда и его оплаты; основных средств и нематериальных активов; материалов; малоценных и быстроизнашивающихся предметов; работ в капитальном строительстве; работы промышленных машин и механизмов; работ в автомобильном транспорте; результатов инвентаризации; кассовых операций; торговых операций.

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

- методы оценки активов и обязательств;

- правила оценки статей бухгалтерской отчетности

- правила документооборота и технология обработки учетной информации;

- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета – в данном разделе учетной политики должны раскрываться вопросы, не нашедшие отражения в других разделах, но необходимые для организации бухгалтерского учета в организации.

Допущения и требования при формировании учетной политики:

- допущение имущественной обособленности – активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций;

- допущение непрерывности деятельности – организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке;

- допущение последовательности применения учетной политики – принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому;

- допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности – факты хозяйственной деятельности относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами;

- требование своевременности – своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности;

- требование осмотрительности – большую готовность к признанию в учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

- требование приоритета содержания перед формой – отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйственной деятельности;

- требование непротиворечивости – тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;

- требование рациональности – рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

2. Выбор способов организации бухгалтерского учета и раскрытие учетной политики

Элементами формируемой в организации учетной политики могут быть (включают в себя как обязательные, так и рекомендуемые для отражения):

Рабочий План счетов бухгалтерского учета.

Методы организации учетной работы.
Формы ведения бухгалтерского учета.
Технология обработки информации.
Формы первичных учетных документов а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, применяемые предприятием.
Перечень лиц, имеющих право подписи документов.
Правила и график документооборота.
Регистры учета, используемые предприятием.
Порядок проведения инвентаризации.
Оценка оприходования имущества и обязательств.
Оценка финансовых вложений. Оценка и учет товаров.
Оценка незавершенного производства.
Варианты приобретения и заготовления материалов.
Номенклатура материально-производственных запасов, используемых организацией.
Учет выпуска готовой продукции.
Учет выполнения работ долгосрочного характера.
Оценка выбытия (начисление амортизации) активов.
Учет затрат на ремонт основных средств.
Списание общехозяйственных расходов.
Списание расходов обслуживающих производств и хозяйств.
Ведение раздельного учета затрат
Порядок списания расходов будущих периодов.
Создание резервов сомнительных долгов.
Создание резервов предстоящих расходов и платежей.
Учет доходов будущих периодов.
Учет использования прибыли.
Порядок начисления дивидендов.
Учет покрытия убытка.
Прочая информация.

Рабочий План счетов бухгалтерского учета. В соответствии с требованиями Приказов Минфина России от 31 октября 2000 года N 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-оэяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» и от 29 декабря 2000 года N 123н «О неприменении на территории Российской Федерации приказа Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 года N 56 «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкции по его применению», при организации и ведении бухгалтерского учета с 1 января 2002 года организации вправе использовать только новый План счетов, утвержденный приказом Минфина России N 94н. В связи с этим Рабочий План счетов, применяемый в 2002 году, должен быть разработан на основе уже нового Плана счетов.

Фактически формирование Рабочего Плана счетов производится путем отбора синтетических счетов, предусмотренных новым Планом счетов, которые фактически используются при ведении учета в организации.

Введение синтетических счетов, не предусмотренных Планом счетов, может осуществляться с выполнением требований пункта 4 статьи 13 Закона о бухгалтерском учете, согласно которому о таких фактах должно сообщаться в пояснительной записке к бухгалтерскому балансу. В противном случае это классифицируется как уклонение от выполнения правил бухгалтерского учета и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете с вытекающими из этого последствиями.

Рабочий План счетов аналитического учета определяется самостоятельно организацией предприятием с учетом субсчетов, определенных Планом счетов и положений действующего законодательства. Так, например субсчета к счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» могут быть сформированы по видам уплачиваемых организацией налогов и сборов.

Методы организации учетной работы. Определяются согласно пункту 2 статьи 6 Закона о бухгалтерском учете (руководитель может 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).

Формы ведения бухгалтерского учета. В настоящее время используются следующие формы ведения учета: единая журнально-ордерная форма счетоводства для предприятий, утвержденная письмом Минфина СССР от 8 марта 1960 года N 63; журнально-ордерная форма счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций, утвержденная письмом Минфина СССР от 6 июня 1960 года N 176; мемориально-ордерная форма счетоводства; упрощенная форма бухгалтерского учета (простая форма и форма с использованием регистров учета имущества) для субъектов малого предпринимательства, утвержденная приказом Минфина России от 21 декабря 1998 года N 64н;

Технология обработки информации. Бухгалтерский учет в организациях может вестись ручным способом, ручным способом с частичным применением средств автоматизации или автоматизированным способом.

Формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности, применяемые организацией. В соответствии со статьей 9 Закона о бухгалтерском учете все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться первичными оправдательными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов. В соответствии с пунктом 3 Закона о бухгалтерском учете пе-

речень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Такое решение может оформляться как по занимаемым должностям, так и по конкретным лицам. Список лиц отражается непосредственно в учетной политике или прикладывается отдельным приложением к ней.

Правила и график документооборота. Правила документооборота в организации регулируются принимаемым графиком документооборота, составляемым в виде схемы или перечня работ, выполняемых структурными подразделениями или конкретными работниками-исполнителями с отражением взаимосвязи и сроков формирования и исполнения документов и их дальнейшим хранением. При разработке графика документооборота организации могут использовать «Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете», утвержденное приказом Минфина СССР от 29 июля 1983 года N 105 (в частности, примерный график документооборота приведен в приложении к Положению).

Принятый в организации график документооборота прикладывается в качестве отдельного приложения к учетной политике.

Регистры учета, используемые организацией. В соответствии со статьей 10 Закона о бухгалтерском учете регистры учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Порядок проведения инвентаризации. Принимаемый и закрепляемый в учетной политике организацией порядок проведения инвентаризации не может противоречить основным принципам ее организации и проведения, закрепленными Законом о бухгалтерском учете, Положением по ведению бухгалтерского учета, а также Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденным приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 года № 49.

Оценка оприходованных имущества и обязательств. В соответствии с пунктом 1 статьи 11 Закона о бухгалтерском учете оценка имущества и обязательств организаций производится в обязательном порядке для их отражения в бухгалтерском учете и отчетности. Оценка имущества производится путем:

приобретенного за плату – суммирования фактически произведенных затрат на покупку;

полученного безвозмездно – по рыночной стоимости на дату оприходования;

произведенного на самом предприятии – по стоимости изготовления (фактических затрат, связанных с производством объекта имущества).

Оценка финансовых вложений. Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. При этом по долговым ценным бумагам в соответствии с пунктом 44 Положения по веде-

нию бухгалтерского учета и пунктом 3.4. «Порядка отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами», утвержденного приказом Минфина России от 15 января 1997 года № 2, разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно по мере начисления причитающегося по ним дохода относить на финансовые результаты.

В связи с вышеизложенным, учетной политикой должно быть определено, списывает организация соответствующую разницу равномерно по мере обращения долговых ценных бумаг, или единовременно при предъявлении этих бумаг к оплате (ином их выбытии).

Оценка и учет товаров. В соответствии с пунктом 13 ПБУ 5/01 товары, приобретенные организацией для продажи, должны оцениваться по стоимости их приобретения в порядке, определенном для других материально-производственных запасов.

Оценка незавершенного производства. Правила оценки определены пунктом 64 Положения по ведению бухгалтерского учета.

Номенклатура материально-производственных запасов, используемых организацией. С 2002 года в соответствии с пунктом 3 ПБУ 5/01 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 зависимости от характера материально-производственных запасов, порядка их приобретения и использования, единицей материально-производственных запасов может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.п.

Принятая организацией номенклатура в разрезе наименований, номенклатурных номеров и групп прилагается отдельным приложением к разрабатываемой учетной политике.

Варианты приобретения и заготовления материалов. В зависимости от принятого организацией варианта учета (что закрепляется в учетной политике), поступление материалов может быть отражено с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов» или без использования их, что регулируется Инструкцией по применению Плана счетов.

Учет выпуска готовой продукции. Под готовой продукцией в соответствии с пунктом 2 ПБУ 5/01 понимается часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (в частности – конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики, которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Учет выполнения работ долгосрочного характера. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов организации, выполняющие

работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные, геологические и т.п.) могут осуществлять их учет с использованием счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» или без использования счета 46. Соответствующий выбор отражается в учетной политике.

Оценка выбытия активов (порядок начисления амортизации). Действующее законодательство содержит ряд вариантов списания с учета активов предприятия (основных средств, материалов, товаров, нематериальных активов). Используемый организацией в каждом конкретном случае выбор фиксируется в учетной политике.

В рамках объектов основных средств организации вправе выбирать между следующими способами начисления амортизации: линейным; способом уменьшаемого остатка; способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ);

В соответствии с пунктом 16 ПБУ 5/01 **оценка материалов**, отпущенных в производство и ином их выбытии производится одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (метод ФИФО).

Учет затрат на ремонт основных средств. В соответствии с действующим законодательством каждая организация вправе воспользоваться целым рядом вариантов списания затрат, связанных с ремонтом основных средств: с отнесением расходов на ремонт непосредственно на счета учета затрат; с отнесением расходов на ремонт на расходы будущих периодов (счет 97 «Расходы будущих периодов») с последующим списанием расходов на счета учета затрат в течение отчетного года или в течение периода, определенного организацией, в рамках осуществления ремонтных работ; с образованием резервов предстоящих расходов на ремонт основных средств или ремонтного фонда (счет 96 «Резервы предстоящих расходов»);

Списание общехозяйственных расходов. В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются согласно одному из двух вариантов:

- в дебет счетов учета затрат (20, 23 (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону));
- непосредственно на счета учета продаж (счет 90 «Продажи») как условно-постоянные расходы в порядке, определенном организацией;

Оценочные резервы. В соответствии с действующим законодательством организации вправе создавать резервы для оценки отдельных статей

баланса, подлежащих учету по счетам 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обеспечение вложений в ценные бумаги» и 63 «Резервы по сомнительным долгам». Исходя из этого, учетной политикой организации должно закрепляться создание того или иного резерва, и их предназначение.

Создание резервов предстоящих расходов и платежей. Учетной политикой организации определяется перечень создаваемых резервов предстоящих расходов, их назначение, порядок производства отчислений. Перечень резервов определяется с учетом пункта 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и Инструкции по применению Плана счетов.

Списание доходов будущих периодов. Согласно положений Методических рекомендаций по бухгалтерской отчетности, Инструкции по применению Плана счетов и ПБУ 13/2000 в составе доходов будущих периодов подлежат отражению стоимость безвозмездно полученных активов, а также суммы государственной помощи.

Учетной политикой определяются суммы, отражаемые в составе доходов будущих периодов, а также порядок их списания на соответствующие счета учета.

Учет использования прибыли организации. В соответствии с новым Планом счетов и Инструкцией по его применению суммы нераспределенной прибыли, зачисленные на счет 84, в течение года использованию не подлежат, и определяют собой неизменный в течение года фонд средств. Только по результатам следующего года суммы нераспределенной прибыли могут быть направлены на покрытие образовавшегося убытка или выплату дивидендов. Не предусмотрено новым порядком также и создание каких-либо фондов специального назначения (фонд социальной сферы, фонд потребления и т.п.).

Порядок начисления дивидендов. Учетной политикой организации определяются категории получателей, очередность начисления по видам дивидендов (привилегированные, обычные), а также источники покрытия затрат (чистая прибыль отчетного года; средства резервного капитала).

Учет покрытия убытка. В рамках учетной политики организации должны быть определены источники покрытия убытка, который может быть образован по результатам деятельности за год.

Таковыми источниками согласно пункту 51 Методических указаний по отчетности и Инструкции по применению Плана счетов могут быть:

- средства резервного капитала (дебет счета 82 «Резервный капитал» кредит счета 84);
- средства добавочного капитала (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке) (дебет счета 83 «Добавочный капитал» кредит счета 84);
- целевые взносы учредителей (дебет счета 75 «расчеты с учредителями» кредит счета 84 «нераспределенная прибыль»);

■ средства нераспределенной прибыли прошлых лет – запись оформляется между открываемыми для целей контроля за покрытием убытка к счету 84 субсчетами; за счет доведения величины уставного капитала до величины чистых активов (дебет счета 80 «Уставный капитал» кредит счета 84);

Если соответствующих источников для покрытия убытка не хватает, принимается решение об оставлении на бухгалтерском балансе непокрытого убытка (имея в виду списание его в будущие отчетные периоды). Именно порядок, а также и последовательность списания вышеперечисленных источников в погашение убытка, определяются учетной политикой организации.

В учетной политике организации отражается и другая информация, касающаяся заемных средств (пункт 32 ПБУ 15/01); нематериальных активов (пункт 31 ПБУ 14/2000), отчетных сегментов (ПБУ 12/2000); доходов (пункт 17 ПБУ 9/99) и расходов (пункт 20 ПБУ 10/99).

Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

- 1) изменение законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- 2) разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета;
- 3) существенные изменения условий деятельности. Оно может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности и т.п.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом утверждения соответствующим организационно-распорядительным документом.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияния на финансовое положение, движение денежных средств или финансовый результат деятельности организации, оцениваются в денежном выражении.

Если изменения в учетную политику вносятся в результате изменения законодательства или нормативной базы, то в соответствующих актах определяется порядок оценки последствий изменения учетной политики.

Если же изменения производятся по иным причинам, то последствия изменения учетной политики отражаются в бухгалтерской отчетности исходя из требований предоставления числовых показателей минимум за два года.

Пунктом 22 ПБУ 1/98 уточнено, что информация об изменении учетной политики, приводимая в бухгалтерской отчетности, должна, как минимум, включать:

- причину изменения учетной политики;
- оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год);

– указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы.

3. Организационное обеспечение бухгалтерского учета

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

В соответствии с законом РФ «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдении законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. Руководитель организации в зависимости от объема учетной работы может:

- 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.

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет разработка плана его организации. Этот план состоит из следующих элементов: плана документации и документооборота; плана инвентаризации; плана счетов и их корреспонденции; плана отчетности; плана технического оформления учета; плана организации труда персонала бухгалтерии.

В плане документации указывается перечень документов для учета хозяйственных операций. При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов. Основой организации первичного учета на предприятии является утвержденный главным бухгалтером график документооборота, в котором определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указывается порядок, место, время прохождения документов с момента составления до сдачи в архив.

В плане инвентаризации определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. План инвентаризации со-

ставляют с учетом того, чтобы проверка наличия ценностей не влияла на нормальную работу предприятия.

В плане отчетности указываются: перечень отчетных форм, сроки предоставления отчетности и фамилии лиц, ответственных за составление отчетности. В первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, предоставляемой внешним пользователям, во второй – по отчетности, получаемой от отдельных подразделений организации.

В плане технического оформления учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена в данной организации.

В плане организации труда работников бухгалтерии определяются структура и штаты бухгалтерии, мероприятия по повышению их квалификации. Структура бухгалтерского аппарата зависит главным образом от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета. В современный период сложилось три основных типа организации структуры бухгалтерий: линейная, по вертикали и комбинированная.

При линейной организации все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру. Такая структура бухгалтерии применяется в небольших организациях с численностью аппарата до 7–9 человек.

При организации аппарата по вертикали создаются промежуточные звенья управления, возглавляемые старшими бухгалтерами. Распоряжения главного бухгалтера в этом случае передаются старшим бухгалтерам, которые определяют конкретных исполнителей и контролируют выполнение работ. Данная структура бухгалтерии применяется в крупных и средних организациях (рис. 3.1).

Материальная группа занимается учетом движения товарно-материальных ценностей на предприятии, а также расчетами с поставщиками и подрядчиками.

Расчетная группа занимается расчетами по заработной плате, начислением пособий по временной нетрудоспособности, отпускных и др. Калькуляционная группа ведет учет затрат на производство и определяет фактическую себестоимость готовой продукции (работ, услуг).

Группа учета готовой продукции контролирует поставку готовой продукции на склады, ее отгрузку покупателям.

Общая группа ведет учет основных средств, денежных расчетов (касса, расчетный счет и т. д.), фондов и др.

Типовая структура бухгалтерского аппарата может быть представлена следующим образом



За организацию бухгалтерского учета ответственность несет руководитель предприятия, а за правильность ведения бухгалтерского учета – главный бухгалтер. Главный бухгалтер подчиняется только руководителю предприятия. Он имеет право принимать на работу материально ответственных лиц и бухгалтеров; не принимать к учету документы, противоречащие законодательству. В данном случае главный бухгалтер должен потребовать письменное распоряжение на выполнение учетной операции.

Главный бухгалтер обязан организовать рациональное ведение бухгалтерского учета, составлять объективную и достоверную бухгалтерскую отчетность, на основе которой руководитель предприятия сможет принимать управленческие решения.

Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, обеспечивает контроль за ее исполнением, за движением активов, формированием доходов и расходов и выполнением обязательств и отражением на счетах бухгалтерского учета хозяйственной оперативной информации, составление в установленные сроки бухгалтерской отчетности, проведение (совместно с другими службами) экономического анализа финансово-хозяйственной деятельности в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов организации. Главный бухгалтер совместно с руководителем организации подписывает документы, служащие основанием для приемки и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетные, кредитные и финансовые обязательства и хозяйственные договоры. Без подписи главного бухгалтера указанные документы недействительны и к исполнению не принимаются. Право подписи может быть предоставлено лицам, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя организации.

Главному бухгалтеру запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю, который может письменным распоряжением обязать принять указанные документы к исполнению; с этого момента ответственность за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

С главным бухгалтером согласовывается назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих

складами и других). Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений (информации) обязательны для всех работников организации.

Главный бухгалтер не может исполнять обязанности, непосредственно связанные с материальной ответственностью за денежные средства и материальные ценности, получать по чекам и другим документам денежные средства и товарно-материальные ценности для организации.

В малых организациях, не имеющих в штате кассира, его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя организации.

При освобождении главного бухгалтера от занимаемой должности производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего – работнику, назначенному приказом руководителя). Одновременно проводится проверка состояния бухгалтерского учета и его достоверности с составлением акта, утверждаемого руководителем организации.

Обязанности главного бухгалтера определяются его огромной ответственностью за итоги работы предприятия.

В них входят: Формирование бухгалтерского учета. Надзор над экономией всех видов ресурсов предприятия, над сохранностью его собственности; формирование, исходя из действующего законодательства, учетной политики, соответствующей структуре и особенностям деятельности предприятия; в обязанности главного бухгалтера включены также непосредственное руководство работой по составлению плана счетов; разработка форм внутренних учетных документов, на которые отсутствуют стандарты; контроль над качеством ведения учета предприятия, а также над проведением инвентаризаций; обеспечение рационального ведения учета на основе современных технологий; своевременного формирования и представления отчетности предприятия о его финансовой и хозяйственной деятельности; организация учета материальных и денежных ресурсов предприятия; своевременное их отражение в бухгалтерских счетах; ведение расчетных, кредитных и финансовых операций; обеспечение правильного и законного начисления заработной платы, составления калькуляций себестоимости продукции, а также начисления и своевременного перечисления всех видов налогов, сборов, взносов, платежей. Своевременное погашение банковских ссуд и отчисление средств в фонд материального стимулирования работников предприятия; контроль над установлением должностных окладов; проведение проверок состояния бухгалтерского учета во всех подчиненных подразделениях предприятия, а также документальных ревизий и инвентаризаций; предупреждение возникновения недостатков, финансовых нарушений деятельности предприятия, незаконного расходования

средств; осуществление накопления финансовых ресурсов предприятия для обеспечения его устойчивости; обязанности главного бухгалтера также включают в себя взаимодействие с банками по проведению расчетных операций, приобретению и продаже ценных бумаг, размещению средств предприятия на различных депозитах; контроль над соблюдением финансовой, штатной и кассовой дисциплины, правильностью списания со счетов различных недостатков, потерь и задолженностей. А также контроль над сохранностью бухгалтерских документов и своевременной сдачей их в архив; обеспечение своевременного и правильного составления бухгалтерского баланса, статистической и бухгалтерской отчетности и предоставления их в соответствующие органы; оказание методической помощи всем бухгалтерским работникам предприятия; руководство работниками бухгалтерии. Это основной перечень. Но он может быть дополнен, уточнен при разработке должностной инструкции в зависимости от специфики конкретного предприятия.

Главный бухгалтер, обязанности которого столь обширны, конечно же, имеет и определенные права.

Главные из них: Право подписи хозяйственных и финансовых документов по вопросам, которые входят в сферу его служебных полномочий; право представления предприятия в различных организациях; право взаимодействия с другими организациями, предприятиями с целью оперативного решения различных вопросов в пределах своей компетенции; право запрашивать и получать документы и материалы по вопросам, находящимся в пределах его компетенции; право давать поручения подчиненным ему службам и сотрудникам и контролировать их выполнение. Как видите, права и обязанности главного бухгалтера настолько обширны, что специалисту, назначенному на эту должность, необходимо постоянно работать над повышением своего профессионального уровня

Заключение

Одним из важных вспомогательных «инструментов» для каждого бухгалтера является правильно сформированная учетная политика. Под учетной политикой, в первую очередь, понимается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета. Данное определение раскрывается в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации». С каждым годом вступают в силу все новые изменения, касающиеся бухгалтерского учета. Так с 2013 года на смену старому закону о бухгалтерском учете № 129-ФЗ приходит новый закон № 402-ФЗ. И, следовательно, сформированная учетная политика организации так же понесет изменения, а какие именно рассмотрим в данной статье.

С принятием Федерального закона от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» дальнейшее развитие российского бухгалтерского учета

осуществляется в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности. Одними из основных задач на ближайшие годы являются:

– повышение качества и доступности информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности за счет признания МСФО и разъяснений МСФО для применения на территории РФ;

– принятие нормативных правовых актов, обеспечивающих непосредственное применение МСФО (по установленному перечню) для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности юридического лица.

Контрольные вопросы

1. Понятие и значение учетной политики. Требования, предъявляемые к учетной политике.

2. Порядок формирования и структура учетной политики в организации.

3. Организационное обеспечение бухгалтерского учета. Структура и функции бухгалтерского аппарата.

4. Линейный, линейно – штабной (вертикальный) и комбинированный типы организации структуры бухгалтерии.

5. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера. Квалификационный уровень бухгалтеров.

6. Техническое обеспечение бухгалтерского учета. Применение средств вычислительной техники.

7. Рабочий план счетов. Альбом форм первичных документов. Кодификатор объектов учета.

Тема 14. Организация бухгалтерского учета

План

Введение

1. Способы организации бухгалтерского учета

2. Функции и структура бухгалтерского аппарата

3. Учетная политика и ее формирование

4. Кадровое обеспечение бухгалтерского учета

Заключение

1. Способы организации бухгалтерского учета

Механизм организации учета хозяйствующими субъектами включает следующие основные элементы.

1. Выбор лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета. Руководитель предприятия определяет, на кого возложить ответственность за ведение бухгалтерского учета. Он может:

- 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.

2. Определение должностных обязанностей работников бухгалтерии. Руководителем определяются порядок назначения и увольнения главного бухгалтера, его полномочия. Главным бухгалтером утверждаются график документооборота, формы и сроки сдачи учетных регистров, устанавливаются перечень должностных обязанностей и ответственность бухгалтеров, система разделения их труда. Все это документально закрепляется в Положении о бухгалтерии – представляет собой правовой акт, определяющий права, обязанности и организацию работы бухгалтерии.

Данный документ относится к унифицированной системе организационно-распорядительной документации и имеет четко установленную структуру: общие положения; цели и задачи; функции; права и обязанности главного бухгалтера (его заместителей); взаимоотношения (служебные связи); организация работы.

3. Выбор степени централизации учета зависит от централизации управления и определяется руководителем организации, который принимает решения о необходимости исчисления экономической эффективности отдельных хозяйственных участков (структурных подразделений) в рамках одного юридического лица, для чего необходимо их выделение на отдельный баланс, т.е. децентрализация.

Таким образом, на крупных и средних предприятиях, имеющих сложную организационную и производственную структуру, ведение бухгалтерского учета может быть централизовано и децентрализовано. В тех случаях, когда сбор, обработка и формирование бухгалтерских данных осуществляются в отдельных производственных подразделениях (филиалах), а головная бухгалтерия ведет сводный учет в целом по предприятию, налицо *децентрализованная* организация учета. При *централизованном* учете на предприятии в производственных подразделениях реализуются функции сбора бухгалтерских данных (возможна предварительная обработка), а формирование отчетных сводок по ним и разработку отчетности осуществляет главная (центральная) бухгалтерия предприятия.

4. Выбор организационной структуры бухгалтерии. Она (как при централизованной, так и при децентрализованной организации) предпола-

гает три основных вида: функциональный, линейный и линейно-функциональный.

При функциональной организации структурные подразделения бухгалтерии создаются по участкам учетной работы, например, расчетный отдел по оплате труда, материальный отдел, расчетно-кассовый центр (группа) и т.д. или по функциям персонала в процессе обработки данных и формирования отчетности, например, группа приема и регистрации первичных документов, отдел сводного учета и т.п. Функциональная организация бухгалтерии больше подходит для централизованного учета в главной (центральной) бухгалтерии.

Линейная организация бухгалтерского аппарата может применяться при централизованном и децентрализованном учете. При централизованном учете линейная организация бухгалтерской службы предполагает создание структурных подразделений бухгалтерии для обработки данных отдельных производственных и управленческих подразделений.

При линейно-функциональной схеме учет организуется в разрезе структурных производственных и управленческих подразделений (по линейному принципу), а внутри бухгалтерских служб выделяются функциональные подслужбы по участкам учетной работы или по функциям в процессе обработки и составления отчетности.

5. Определение материальной ответственности работников. В целях обеспечения сохранности имущества организации с рядом работников заключаются договоры о полной либо частичной материальной ответственности (с кассирами, продавцами, кладовщиками, экспедиторами и т.д.).

6. Определение объектов, порядка и сроков проведения инвентаризаций. В целях обеспечения контроля за сохранностью имущества в организации необходимо проведение инвентаризаций, т.е. проверка соответствия данных бухгалтерского учета фактическому состоянию активов и пассивов. Инвентаризации проводятся в обязательном порядке перед составлением годового бухгалтерского отчета, в случае смены материально ответственных лиц, при установлении фактов хищений, порчи ценностей, после стихийных бедствий и в ряде других случаев. Количество необязательных инвентаризаций, перечень их объектов, а также даты проведения устанавливаются самой организацией.

7. Разделение учетных и хозяйственных функций. В целях недопущения злоупотреблений необходимо отделение функций по ведению учета от функций по осуществлению хозяйственной деятельности.

8. Выбор формы бухгалтерского учета. Организация вправе самостоятельно выбирать (разрабатывать) форму бухгалтерского учета, т.е. состав, структуру и порядок формирования учетных регистров, что определяется характером и масштабом деятельности, потребностями управления, объемом обрабатываемой информации, техническими возможностями автоматизации и другими факторами.

9. Утверждение рабочего плана счетов и номенклатуры объектов аналитического учета. Рабочий план счетов самостоятельно разрабатывается организацией на основе Плана счетов, утвержденного Министерством финансов Российской Федерации (типового плана счетов). При этом она вправе использовать не все предусмотренные им счета. Субсчета могут исключаться, добавляться, объединяться, а также возможно изменение наименования и назначения того или иного субсчета. Кроме того, организация определяет номенклатуру объектов аналитического учета.

10. Утверждение форм первичных учетных документов. Помимо типовых унифицированных форм первичной учетной документации, применение которых обязательно, организация вправе самостоятельно разрабатывать и применять собственные бланки первичных документов. Такие документы используются в случае отсутствия типовых форм для отражения отдельных операций, либо применяются в дополнение к унифицированным формам.

11. Утверждение форм бухгалтерской финансовой отчетности. Организация вправе применять для составления бухгалтерской отчетности:

– типовые формы, разрабатываемые и рекомендуемые Минфином РФ; формы, разрабатываемые самостоятельно с учетом требований ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» и других нормативных документов.

12. Выбор варианта представления числовой информации в бухгалтерской финансовой отчетности:

- в тысячах рублей без десятичных знаков;
- в целых рублях (разрешается субъектам малого предпринимательства и иным организациям при незначительности показателей);
- в миллионах рублей (разрешается организациям, имеющим существенные объемы оборотов).

13. Выбор варианта представления бухгалтерской финансовой отчетности: на бумажных носителях; в электронном виде (при наличии технических возможностей и с согласия пользователей отчетности).

2. Функции и структура бухгалтерского аппарата

Бухгалтерский учет на предприятиях, включая субъекты малого предпринимательства, могут осуществлять самостоятельные службы, возглавляемые главным бухгалтером; бухгалтер, ведущий учет; организация или предприниматель, не имеющий статуса юридического лица, для которых ведение учета является уставным видом деятельности, осуществляемой на основании заключенного договора; лично руководитель предприятия.

Решение относительно варианта организации и ведения бухгалтерского учета вправе принять руководитель организации, которого избирают акционеры (собственники) или назначает вышестоящая организация. Выбор

формы организации учета во многом зависит от вида деятельности, объема и условий, в которых приходится работать бухгалтерскому аппарату.

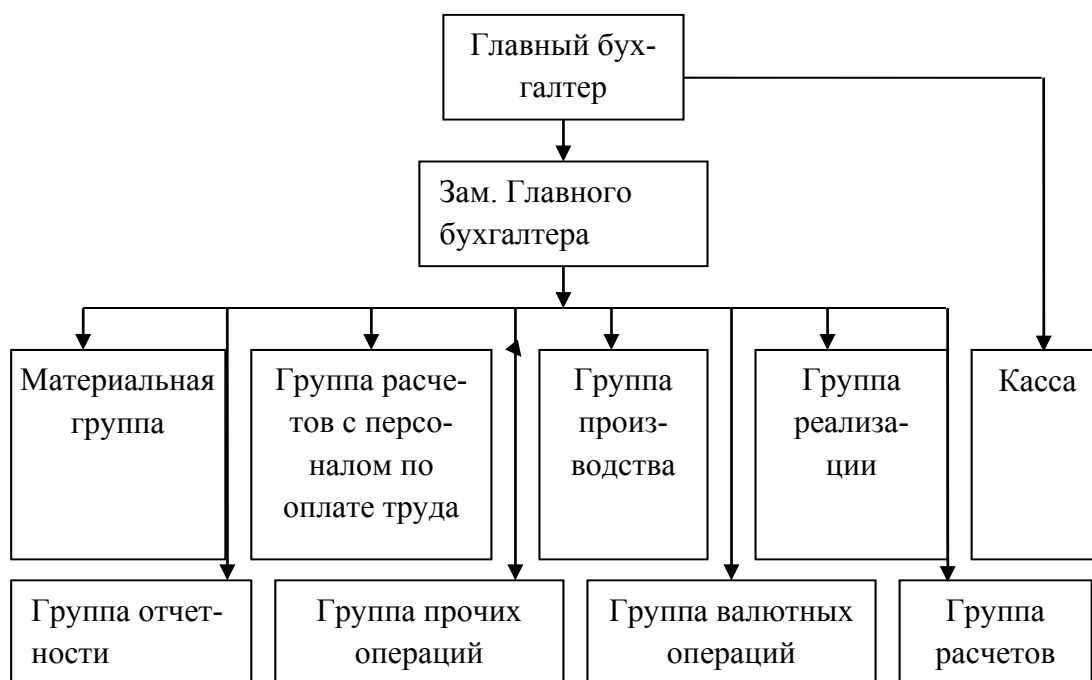
На средних и крупных предприятиях учет ведется бухгалтерией, а главный бухгалтер, возглавляющий службу учета, находится в непосредственном подчинении у руководителя организации. В обязанности бухгалтерии входит своевременное представление учетной информации о состоянии имущества и финансовых результатах внутренним и внешним пользователям. Не менее важной обязанностью бухгалтерии является обеспечение информацией о величине отклонений от плановых (нормативных) смет и калькуляций. На основании поступившей из бухгалтерии информации производится ее экономический анализ и разрабатываются мероприятия по привлечению имеющихся производственных и других резервов. Использование внутрихозяйственных резервов обеспечивает укрепление финансового положения и предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности.

Структура бухгалтерской службы зависит от объема учетной работы. Она предусматривает иерархию подчиненности и взаимосвязь между бухгалтерами различных групп.

Работники бухгалтерии обязаны соблюдать трудовую и служебную дисциплину и нести ответственность за неправильное отражение информации в учете.

Распределение обязанностей между бухгалтерами обусловлено в основном объемом учетных операций в учетном цикле, при котором существует определенная последовательность (один бухгалтер осуществляет учет поступления материальных ценностей, другой – их движение на складе и списание в производство и т.д.) или специализация выполнения однородных, однотипных операций по конкретному участку учета (один бухгалтер занимается учетом полуфабрикатов, другой – учетом инвентаря).

Наиболее типичная структура бухгалтерии (без деления на финансовую и управленческую) может быть представлена следующим образом.



На крупных и средних предприятиях отделы (группы) бухгалтерии, как правило, делятся по участкам учетной работы. В последнее время все более заметны процессы формирования отделов управленческого учета.

Предприятия могут иметь одну или несколько касс, данные по которым сводит старший кассир.

В обязанности кассира входит сдача документов в банк; получение, выдача и сдача наличных денежных средств в уполномоченный банк; своевременная передача документов по приходу и расходу денежных средств на расчетном, валютном и других счетах группе расчетов или главному бухгалтеру; ежедневное формирование отчета кассира о совершенных операциях по кассе.

Чем крупнее предприятие, тем более разветвленную структуру имеет бухгалтерия.

Каждая группа бухгалтерии имеет свои задачи учета, но все группы в той или иной степени взаимосвязаны между собой.

Права и обязанности главного бухгалтера:

Главный бухгалтер назначается и освобождается от должности руководителем предприятия. Главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, выбор методов и форм бухгалтерского учета, организацию документооборота. В своей работе он контролирует исполнение законодательства как по хозяйственным, налоговым, так и по трудовым вопросам, своевременно вносит в учет коррективы, связанные с положениями (стандартами) по бухгалтерскому учету и изменениями и дополнениями законодательных и подзаконных актов.

Обязанностью главного бухгалтера является организация и постановка бухгалтерского учета в соответствии с нормативными документами.

Главный бухгалтер осуществляет контроль за движением и хранением всех средств организации. Он несет ответственность за достоверность и своевременность представления бухгалтерской отчетности, составления калькуляции себестоимости продукции, распределения затрат, определения финансовых результатов организации.

Распоряжения главного бухгалтера по вопросам учета, заполнения и представления первичных документов и отчетности обязательны не только для работников бухгалтерии, но и для других отделов и подразделений организации, которые должны своевременно представлять в бухгалтерию необходимые для учета и контроля первичные документы.

Подпись главного бухгалтера обязательна на всех документах, связанных с денежными, расчетно-кредитными и другими хозяйственными операциями; она означает согласие с законностью и целесообразностью фактов хозяйственной деятельности. Главный бухгалтер визирует заключаемые хозяйственные договоры, приказы, связанные с начислением заработной платы и дивидендов. Назначение, увольнение и перемещение материально-ответственных лиц согласовывается с главным бухгалтером.

При освобождении главного бухгалтера от занимаемой должности осуществляется проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных, составляется соответствующий акт, утверждаемый руководителем организации.

Каждый работник бухгалтерии обязан иметь свою должностную инструкцию. Распоряжением главного бухгалтера устанавливаются порядок оформления и движения документов, сроки и адреса их поступления для дальнейшей обработки и составления бухгалтерской отчетности.

3. Учетная политика и ее формирование

При формировании учетной политики важно определить способы и методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, виды учетных регистров и обработки информации и иные соответствующие способы, методы и приемы.

Отправными точками при формировании учетной политики организации являются допущения и требования, соответствующие общим принципам бухгалтерского учета.

Допущения – базовые принципы, предполагающие определенные условия, создаваемые организацией при постановке бухгалтерского учета, которые не должны меняться.

Требования – основные принципы, означающие неуклонное следование установленной методологии бухгалтерского учета.

В учетной практике возможно несколько допущений, а именно:

– имущественной обособленности предприятия, означающей, что предприятие должно вести учет собственного имущества отдельно от таких же объектов, находящихся у хозяйствующего субъекта во временном пользовании;

– непрерывности деятельности, предполагающей, что учет, появившись однажды, как осознанная деятельность человека будет существовать вечно. Бухгалтерский учет в определенной экономической среде ведется непрерывно, пока продолжается деятельность предприятия, т.е. до реорганизации или ликвидации;

– последовательности применения учетной политики, выражающейся в использовании одних и тех же методов, способов и приемов бухгалтерского учета из одного года в другой (своеобразная консервативность);

– временной определенности факторов хозяйственной деятельности, проявляющейся в том, что доходы и расходы предприятия должны относиться к отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического поступления или выплаты денежных средств; они целиком обусловлены порядком перехода права собственности.

Важнейшими требованиями являются:

– полнота в учетной практике: учет всех документально оформленных хозяйственных фактов, т.е. их обязательная регистрация без каких-либо пропусков;

– осмотрительность – предприятие должно быть больше готово к получению расходов (убытков) и обязательств, чем возможных доходов (прибылей) и активов;

– приоритет содержания над формой – независимо от возможного юридического противоречия хозяйственного факта национальному законодательству в случае его совершения предприятие не должно сомневаться в необходимости фиксирования экономического содержания этого факта в учете;

– непротиворечивость – предприятие должно использовать приемы и способы учета, формирующие тождественность данных аналитического и синтетического учета;

– рациональность – предприятие должно осуществлять учет рационально и экономично в соответствии со своим видом деятельности и затратами, прогнозируемыми в соответствии с учетной политикой.

При формировании учетной политики выбирается один из известных способов ведения бухгалтерского учета по конкретному участку. Выбранный способ применяется с начала года, перед которым было выпущено соответствующее распоряжение. Хотя предпочтение отдается последовательному применению принятой учетной политики, в некоторых случаях хозяйствующий субъект вынужден по не зависящим от него обстоятельствам нарушить допущения последовательности и внести изменения в учетную политику. Такими обстоятельствами являются: реорганизация предприятия;

смена собственников; изменения, вносимые в законодательство; разработка и внедрение принципиально новых систем бухгалтерского учета.

При раскрытии учетной политики важно определить круг вопросов, представляющих экономический интерес для пользователей бухгалтерской отчетности. Эти вопросы касаются в основном порядка погашения стоимости основных средств и нематериальных активов, инвентаря, способов оценки производственных запасов и др.

Детальный состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по специальным вопросам бухгалтерского учета регламентируется общегосударственными нормативными документами по бухгалтерскому учету.

4. Кадровое обеспечение бухгалтерского учета

Подготовка специалистов по бухгалтерскому учету должна осуществляться параллельно с разработкой его методологического обеспечения.

В Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности предусмотрены соответствующие изменения по кадровому обеспечению национальной системы бухгалтерского учета.

Намеченные меры в данной сфере реформирования предусматривают подготовку учетных кадров четырех уровней:

- бухгалтер-счетовод;
- бухгалтер-техник;
- бухгалтер-экономист;
- профессиональный бухгалтер.

Бухгалтер-счетовод готовится на первом уровне профессиональной подготовки начального профессионального образования через систему различных краткосрочных курсов, в том числе по линии государственного фонда содействия занятости. Специалистов по бухгалтерскому учету такого уровня предстоит подготовить в ближайшее время около 1 млн.

Бухгалтер-техник – специалист в области бухгалтерского учета среднего уровня. Подготовка осуществляется через систему Министерства общего и профессионального образования Российской Федерации и отраслевых министерств и ведомств (Министерство транспорта и др.) в техникумах и колледжах.

Бухгалтера-экономиста выпускают государственные и коммерческие экономические вузы по специальности 06.05.00. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Потребность в бухгалтерях-техниках и бухгалтерях-экономистах определена в количестве 1,5 млн чел.

Наконец, предстоит подготовить в количестве 500 тыс. профессиональных бухгалтеров – специалистов по бухгалтерскому учету высшей категории.

Приведенный перечень специалистов в области бухгалтерского учета по первым трем группам должен отвечать соответствующим требованиям государственного образовательного стандарта.

Положение об аттестации профессиональных бухгалтеров утверждено Институтом профессиональных бухгалтеров России и одобрено Межведомственной комиссией по реформированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

Данным Положением определен порядок аттестации профессиональных бухгалтеров – главных бухгалтеров, бухгалтеров-консультантов (экспертов), бухгалтеров, осуществляющих ведение бухгалтерского учета по договорам с юридическими лицами, финансовых управляющих (менеджеров) и финансовых экспертов.

Профессиональный бухгалтер должен быть аттестован. Это необходимо в целях подтверждения им уровня соответствующей профессиональной подготовки, позволяющей ему как организовать должным образом соответствующую экономическую службу на любом предприятии независимо от формы собственности и отраслевой принадлежности, так и самостоятельно консультировать по вопросам бухгалтерского учета. Он должен соблюдать нормы профессиональной этики.

В открытых акционерных обществах (банках и других организациях), подлежащих обязательному аудиту, назначение специалиста на должность главного бухгалтера рекомендуется производить только при наличии квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Для получения квалификационного аттестата такой специалист должен отвечать следующим пяти требованиям:

1) иметь высшее специальное экономическое образование. Стаж работы претендента по экономическим специальностям (или на руководящие должности, требующие знания бухгалтерского учета) должен быть не менее пяти лет;

2) наличие высшего экономического образования или диплом кандидата (доктора) экономических наук (с любым базовым высшим образованием). Стаж работы претендента по указанному в п. 1 профилю не должен быть менее трех лет;

3) претендент должен иметь сертификат о прохождении дополнительной профессиональной подготовки по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров, утверждаемой Институтом профессиональных бухгалтеров России;

4) наличие положительной характеристики по месту последней работы. Вместо нее принимаются рекомендации не менее двух аттестованных профессиональных бухгалтеров-членов ИПБ;

5) отсутствие судимостей за экономические преступления.

При соответствии указанным требованиям перед аттестацией претендент уплачивает единовременный взнос, равный 20-кратному минимальному размеру оплаты труда, установленному Законом на дату подачи комплекта следующих документов:

- личного заявления на получение квалификационного аттестата;
- анкеты установленной формы;
- нотариально заверенной копии диплома об образовании;
- оригинала сертификата о прохождении дополнительной профессиональной подготовки по Программе подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров;
- нотариально (или гербовой печатью предприятия) заверенной выписки из трудовой книжки;
- двух фотографий (4 x 6);
- характеристики с места работы или рекомендации не менее двух аттестованных профессиональных бухгалтеров – членов ИПБ;
- копии платежного поручения (квитанции) об уплате единовременного взноса.

После сдачи квалификационного экзамена и получения квалификационного аттестата, а также вступления в члены Института профессиональных бухгалтеров России, аттестованный главный бухгалтер вправе подписывать бухгалтерскую финансовую отчетность организации, которая в соответствии с постановлением Правительства РФ от 7 декабря 1994 г. № 1355 «Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке» подпадает под первые три группы критериев, приведенных в данном Постановлении:

1. Экономические субъекты, имеющие организационно-правовую форму открытого акционерного общества независимо от числа их участников (акционеров) и размера уставного капитала. В данный перечень входят банки и другие кредитные учреждения, страховые организации и общества взаимного страхования, товарные и фондовые биржи, инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании), внебюджетные фонды, источниками образования средств которых являются обязательные отчисления, производимые юридическими и физическими лицами в соответствии с действующим законодательством.

Наконец, к данной группе отнесены благотворительные и иные (неинвестиционные) фонды, источниками образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц, а также другие экономические субъекты (трастовые компании и пр.).

2. Экономические субъекты, в уставном капитале (уставном фонде) которых есть доля, принадлежащая иностранным инвесторам. Размер доли не ограничен никаким процентом.

3. Наличие хотя бы одного из финансовых показателей деятельности экономического субъекта (кроме государственного или муниципального образования) в следующем размере:

- объема выручки от реализации продукции, выполненных работ или оказанных услуг за год, превышающего в 500 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда;

- суммы активов баланса, превышающей на конец от четного года в 200 тыс. раз установленный законодательством Российской Федерации минимальный размер оплаты труда.

Указанные минимальные размеры оплаты труда принимаются в среднегодовом исчислении.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность подписывается также лицом, имеющим квалификационный аттестат профессионального бухгалтера, являющимся членом Института профессиональных бухгалтеров и ведущим бухгалтерский учет в случаях, предусмотренных подпунктами «в», «г» п. 2 ст. 6 ФЗ «О бухгалтерском учете». К ним отнесены лица, которым руководитель организации передает на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту. Закон не исключает также ведение бухгалтерского учета лично руководителем организации.

Наконец, при соблюдении указанных выше условий для профессионального бухгалтера, последний в соответствии с заключенным договором вправе оказывать услуги по постановке, восстановлению и ведению бухгалтерского учета, консультированию по применению нормативно-правовых и иных актов по вопросам бухгалтерского учета.

Международные бухгалтерские принципы

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

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

Непрерывность деятельности. Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что компания действует и будет действо-

вать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Если такое намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на иной основе, которую необходимо раскрыть.

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

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

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

На уместность информации влияют ее характер и существенность.

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

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

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

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

Чтобы быть надежной, информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть *нейтральной*, т.е. непредвзятой.

Кроме того, отчетность должна составляться при соблюдении принципа осмотрительности. *Осмотрительность* – это соблюдение определенной осторожности в процессе формирования суждений, необходимой в производстве расчетов, для того чтобы в условиях неопределенности активы и доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены. Вместе с тем соблюдение принципа осмотрительности не позволяет, к примеру, со-

здавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы и доходы или преднамеренно завышать обязательства и расходы.

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

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

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

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

Контрольные вопросы

1. Общие правила и принципы организации бухгалтерского учета.
2. Структура и функции бухгалтерского аппарата. Бухгалтерская профессия и профессиональная этика.
3. Главный бухгалтер и его роль в организации бухгалтерского учета. Функции, права и обязанности главного бухгалтера.
4. Требования к кадровому обеспечению бухгалтерского учета. Подготовка учетных кадров четырех уровней.
5. Международные профессиональные организации. Национальные профессиональные организации.

Тема 15. Учет кассовых операций

План

Введение

1. Характеристика и задачи учета денежных средств в кассе.
2. Документальное оформление кассовых операций.
3. Учет денежных средств в кассе.
4. Инвентаризация денежных средств в кассе.

Заключение

Введение

В современных условиях хозяйствования многие предприятия поставлены в условия самостоятельного выбора стратегии и тактики своего развития. Самофинансирование предприятием своей деятельности стало первоочередной задачей. В условиях конкуренции и нестабильной внешней среды необходимо оперативно реагировать на отклонения от нормальной деятельности предприятия. Хозяйственная деятельность любого предприятия неразрывно связана с движением денежных средств. Каждая хозяйственная операция вызывает либо поступление, либо расходование денежных средств.

Денежные средства обслуживают практически все аспекты операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Непрерывный процесс движения денежных средств во времени представляет собой денежный поток, который образно сравнивают с системой «финансового кровообращения», обеспечивающей жизнеспособность организации. От полноты и своевременности обеспечения процесса снабжения, производства и сбыта продукции денежными ресурсами зависят результаты основной деятельности предприятия, степень его финансовой устойчивости и платежеспособности, конкурентные преимущества, необходимые для текущего и перспективного развития.

Бухгалтерский учет денежных средств имеет важное значение для правильной организации денежного обращения расчетов и кредитования в народном хозяйстве, в укреплении платежной дисциплины, в эффективном использовании финансовых ресурсов. Целью бухгалтерского учета денежных средств – является контроль за соблюдением кассовой и расчетной дисциплины, правильностью и эффективностью использования денежных средств и кредитов, обеспечение сохранности денежной наличности и документов в кассе. В условиях рыночной экономики любой бухгалтер должен исходить из принципа, что умелое использование денег и денежных средств само по себе может приносить предприятию дополнительный доход. Поэтому нужно постоянно думать о рациональном вложении временно

свободных денежных средств для получения прибыли (в депозиты банков, акции и облигации сторонних предприятий, инвестиционные фонды и т.д.).

Актуальность предложенной к рассмотрению темы обусловлена тем, что от успешности решения задачи правильной организации денежного обращения, контроля за кассовой и расчетной дисциплиной предприятия, во многом зависит его платежеспособность, своевременность выплаты заработной платы персоналу, расчетов с различными кредиторами, платежей в бюджет и др.

1. Характеристика, цели и задачи учета денежных средств в кассе

Денежное обращение – это движение денег в процессе производства и обращения товаров, оказания услуг и совершения различных платежей.

Виды расчетов, связанные с движением денежных средств в организации, складываются из расчетов в наличной и в безналичной форме. Безналичный оборот составляет значительную часть денежных потоков организации и предполагает разрыв во времени движения товара и денежных средств. Движение безналичных денежных средств осуществляется в виде записей по счетам плательщиков и получателей денежных средств в кредитных учреждениях, путем зачета взаимных требований и передачи оборотных документов (векселей, варрантов и т.п.).

Сфера использования наличных денег в организации в основном связана с осуществлением расчетов со своими работниками и прочими физическими лицами:

- оплата физическими лицами за товары и услуги, оказанные организацией;
- оплата труда работников, выплата других денежных доходов;
- выдача подотчетных сумм своим работникам и пр. Установлен различный порядок расчетов с участием граждан в зависимости от связи этих платежей с предпринимательской деятельностью. С гражданами, не занимающимися предпринимательской деятельностью, расчеты разрешено осуществлять как наличными деньгами, так и в безналичной форме. Однако расчеты с гражданами, связанными с предпринимательской деятельностью, должны производиться, как правило, в безналичной форме.

Денежные средства представляют собой вид оборотных активов, находящихся в кассе, на банковских расчетных, валютных, специальных счетах, в выставленных аккредитивах, выданных чековых книжках, переводах в пути и денежных документах. Это особые оборотные средства, обладающие абсолютной ликвидностью, поэтому именно их объем определяет на конкретный момент времени платежеспособность организации. Вместе с тем оценка платежеспособности базируется на расчете и сопоставлении денежных потоков организации, т.е. поступлении и расходовании денежных средств.

Управление денежными потоками особенно важно для организации с точки зрения необходимости:

- регулирования ликвидности баланса;
- управления оборотными активами;
- планирования временных параметров капитальных затрат и их финансирования;
- управления текущими издержками и их оптимизации для рационального использования ресурсов;
- прогнозирования экономического роста.

Эти факторы в совокупности обуславливают особую значимость в финансовом управлении организации учета денежных средств как важнейшего инструмента управления денежными потоками, контроля сохранности, законности и эффективности использования денежных средств, поддержания повседневной платежеспособности организации.

Наличные денежные средства и денежные документы организации хранятся и учитываются в кассе организации.

Касса (итал. *cassa* от лат. *сарса* – вместилище, ящик) – подразделение организации, выполняющее кассовые операции с наличными деньгами и другими денежными ценностями.

Хранение и расходование денежных средств в кассе установлены Центральным банком с первого января 2012 года вступило в силу Положение Центрального банка о «Порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой банка России на территории Российской Федерации» от 12 октября 2011 года № 373-П.

Главной целью бух.учета денежных средств, расчетных и кредитных операций является контроль за соблюдением кассовой и расчетной дисциплины, правильностью и эффективностью использования денежных средств и кредитов, обеспечение сохранности денежной наличности и документов в кассе.

Основными задачами бух.учета денежных средств и расчетов являются:

- своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и расчетов;
- оперативный, повседневный контроль за сохранностью наличных средств и ценных бумаг в кассе предприятия;
- контроль за использованием денежных средств строго по целевому назначению;
- контроль за правильными и своевременными расчетами с бюджетом, банками, персоналом;
- контроль за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;
- своевременная сверка расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности.

Всю полноту ответственности за соблюдение установленного порядка, создание условий сохранности денег в помещении кассы, при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк несет руководитель организации. Кроме него, ответственность за соблюдение вышеуказанного Порядка ведения кассовых операций возлагается на главного бухгалтера и кассиров организации.

Кассир – должностное лицо, на которое возложена обязанность учета, приема, хранения и выдачи денег из кассы. После издания приказа (решения, постановления) о назначении кассира на работу руководитель организации обязан под расписку ознакомить его с Порядком ведения кассовых операций, после чего с кассиром заключается договор о полной материальной ответственности.

Кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный организации как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям. Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

В организациях, имеющих несколько касс, прежде всего на предприятиях торговли, транспорта, организуется главная касса, которую ведет главный кассир. Ему подчиняются и перед ним ежедневно отчитываются кассиры операционных касс.

В организациях, в которых имеется один кассир, в случае необходимости временной его замены исполнение обязанностей кассира возлагают на другого работника по письменному приказу руководителя организации (решению, постановлению). С этим работником заключается договор о полной материальной ответственности. В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь и др.) находящиеся у него под отчет ценности немедленно пересчитываются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера организации или в присутствии комиссии из лиц, назначенных руководителем организации. О результатах пересчета и передачи ценностей составляют акт за подписями указанных лиц.

В малых организациях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего может исполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя организации при условии заключения с ним договора о материальной ответственности.

Помещение кассы должно быть специально оборудовано для обеспечения сохранности денежных средств и снабжено сигнализацией. Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу на время совершения операции заперты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается.

В соответствии с действующим законодательством кассы организаций могут быть застрахованы.

Организации могут иметь в своих кассах наличные деньги в пределах лимитов, установленных банками по согласованию с руководителями организаций, согласно п. 2.5 Положения Банка России № 14-П1 для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов на командировки и других небольших платежей. Лимит остатка наличных денег в кассе устанавливается учреждениями банков ежегодно всем организациям, имеющим кассу и осуществляющим предпринимательскую деятельность.

Руководители организаций обязаны выделить и оборудовать для приема и выдачи, наличных средств специально охраняемое помещение (с исполнением требований МВД РФ), а для временного хранения – несгораемый сейф. Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу устраиваются с выходом в бухгалтерию, где постоянно находятся работники данной организации. Двери в кассу во время совершения операций должны запираются с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается. Кассы предприятий могут быть застрахованы в соответствии с действующим законодательством. Предприятие само создает условия, необходимые для обеспечения сохранности денежных средств в кассе, при доставке их из учреждений банка или при сдаче на расчетный счет. В тех случаях, когда по вине руководителей организаций не были созданы необходимые условия, обеспечивают сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут в установленном законодательством порядке ответственность.

Все наличные деньги и ценные бумаги на предприятиях хранятся, как правило; в несгораемых металлических шкафах, а в отдельных случаях – в комбинированных и обычных металлических шкафах, которые по окончании работы кассы закрываются ключом и опечатываются специальной печатью кассира. Ключи от сейфа (шкафа) и сургучная печать хранятся у кассира. Кассиру запрещается оставлять ключи в условленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты. Учтенные дубликаты ключей в опечатанных кассиром пакетах, шкапулках, пеналах и др. хранятся у руководителя организации. Ежеквартально производится их проверка членами постоянно действующей на предприятии инвентаризационной комиссии с составлением акта, которые хранятся в делах главного бухгалтера вместе с актами проверки кассы. При обнаружении утраты ключей руководитель организации незамедлительно сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к немедленной замене замка в помещение кассы или шкафа. Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данной организации, запрещается. Перед открытием помещения кассы и металлических шкафов кассир обязан осмотреть сохранность замков, дверей, оконных решеток и печатей, убедиться в исправности охранной сигнализации. В

случае повреждения или снятия печати, поломки замков дверей или решеток кассир обязан немедленно доложить об этом руководителю организации, который сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к охране кассы до прибытия их сотрудников. В этом случае руководитель, главный бухгалтер или лица, их заменяющие, а также кассир предприятия после получения разрешения ОВД производят проверку наличия денежных средств и других ценностей, хранившихся в кассе. Эта проверка должна быть произведена до начала кассовых операций с составлением акта о результатах проверки в 4 экз., подписанного всеми участвовавшими в проверке лицами. Первый экземпляр передается в ОВД, второй – в страховую компанию, третий – в вышестоящую организацию, четвертый – остается в организации.

Для ведения кассовых операций в штате предприятия предусматривается должность кассира.

Кассир – это должностное лицо, на которое возложена обязанность приема, хранения, выдачи наличных денег из кассы и ведение первичного учета движения денег. При поступлении на работу кассир подписывает договор о полной материальной ответственности. В своей работе руководствуется «Порядком ведения кассовых операций», административно числится в составе бухгалтерии и подчиняется главному бухгалтеру в соответствии с должностной инструкцией. Прием и выдачу денег кассир производит только на основании первичных документов установленной формы, подписанных руководителем и главным бухгалтером. Учет всех операций по движению наличных денежных средств кассир осуществляет в кассовой книге.

Кассовая книга – это учетный регистр, предназначенный для учета кассовых операций кассиром предприятия. Эта книга должна быть пронумерована, прошнурована и скреплена сургучной печатью. Записи в неё производятся в соответствии с Порядком ведения кассовых операций по каждому приходному и расходному документу. В конце рабочего дня (смены) кассир подсчитывает приход и расход денег за день и выводит остаток на следующий день. Записи в книге ведутся в двух экземплярах. Второй (отрывной) экземпляр ежедневно или в другие установленные сроки вместе с оправдательными документами в виде отчета кассира передается в бухгалтерию. Бухгалтер проверяет правильность записей в книге и расписывается в получении отчета с прилагаемыми документами. Главный бухгалтер периодически обязан проверять правильность ведения кассовой книги.

При малом объеме кассовых операций обязанности кассира может выполнять любое должностное лицо предприятия, которому директор поручит ведение кассовых операций, или главный бухгалтер. При поручении ведения кассовых операций бухгалтеру издается соответствующее распоряжение руководителя предприятия, а в карточках образцов подписей, сдаваемых в банк, ниже строки с образцом подписи главного бухгалтера делается приписка: «других счетных работников в штате нет». После издания

приказа (решения, постановления) о назначении кассира на работу руководитель организации обязан ознакомить его под расписку с Порядком ведения кассовых операций в РФ и заключить с ним договор о полной материальной ответственности.

Кто признаётся материально-ответственным лицом Материально-ответственное лицо – это лицо (работник предприятия), несущее материальную ответственность за сохранность товарно-материальных ценностей и денежных средств предприятия. К ним относятся кладовщики, кассиры, экспедиторы-водители и др. Они дают письменное обязательство (подписывают договор о материальной ответственности) после чего имеют право на основании утверждённых форм первичных документов (накладных, ПН, кассовых ордеров и др.) производить прием и отпуск материальных ценностей и денег. Они вносят учёт движения доверенных ТМЦ и денег в соответствующих регистрах.

Кассир не может передоверять, кому бы то ни было выполнение своих обязанностей. При необходимости подмены кассира с новым работником, назначаемым приказом, заключается договор о материальной ответственности. В случае внезапного оставления кассиром работы находящиеся у него под отчетом ценности передают другому лицу. Для этого приказом назначается комиссия и новый кассир, подписавший договор о материальной ответственности. В присутствии членов специальной инвентаризационной комиссии вскрывается помещение кассы. При отсутствии ключей дверь вскрывают любым способом с немедленной сменой замков. После вскрытия кассы все документы и наличные деньги инвентаризируются с обязательным составлением «Акта передачи». После пересчета ценности и ключи под расписку в акте передаются новому кассиру.

Предприятия могут иметь в своей кассе постоянно хранящийся остаток наличных денег на следующий рабочий день, но не более лимита, установленного банком.

Лимит остатка наличных денег в кассе – это минимальная (предельная) сумма наличных денег, которая может постоянно находиться в кассе предприятия по согласованию руководства организации с обслуживающим банком. Сверх лимита в кассе могут находиться денежные средства поступившие за реализованную продукцию до конца смены и на выплату заработной платы в течение трёх дней с даты получения их в банке. Для утверждения лимита все организации раз в год сдают в обслуживающий банк «Заявление на получение лимита кассы на год». Лимит минимума наличных средств согласуется с руководством обслуживающего банка составлением в обязательном порядке специального расчета, который выполняется предприятием, и для контроля передается в банк. Превышение лимита разрешается только в пределах трех дней, отведенных на предприятии для выдачи заработной платы. По обоснованной просьбе руководства предприятия лимит кассы может быть пересмотрен банком в течение года в зависимости от

режима работы организации и объёмов налично-денежного оборота. По организации, не представившей расчёт на установление лимита остатка наличных денег в кассе ни в одно из обслуживающих учреждений банка, лимит остатка кассы считается нулевым, а не сданная в банк наличность считается сверхлимитной, со всеми вытекающими последствиями (применение штрафных санкций со стороны ГНС). Обслуживающий банк раз в два года обязан проверять обслуживаемые организации на предмет соблюдения лимита остатка наличности в кассе. В ходе проверки рассматриваются:

- полнота прихода денежной наличности, полученной в учреждении банка;
- полнота сдачи денег в кассу учреждения банка;
- соблюдение согласованных с учреждением банка условий расходования поступающих в кассу предприятия наличных денежных средств;
- соблюдение установленных предельных сумм расчётов наличными деньгами между юридическими лицами;
- соблюдение установленного банком лимита остатка наличных денег кассе;
- ведение кассовой книги и других кассовых документов.

При установлении фактов нарушений составленные акты передаются в налоговые органы по месту учёта налогоплательщика для определения мер ответственности, предусмотренные законодательством РФ. За несоблюдение порядка работы с денежной наличностью указом Президента РФ от 23.05.94г. 1006 установлены следующие штрафные санкции:

- за осуществление расчётов наличными деньгами с другими юридическими лицами сверх установленных предельных сумм – штраф взыскивается с покупателя в размере удвоенной суммы платежа;
- за не оприходование (не полное оприходование) в кассу наличности – штраф установлен в трёхкратном размере не оприходованной суммы;
- за не соблюдение действующего порядка хранения свободных денежных средств, а также за накопление в кассах наличных денег сверх установленных лимитов штраф установлен в трёхкратном раз мере выявленной сверхлимитной кассовой наличности;
- на руководителей организаций, допустивших указанные нарушения, налагаются административные штрафы в размере 50 МРОТ.

Все денежные средства сверх лимита кассы должны быть сданы организацией в банк в порядке и в сроки, предусмотренные договором на банковское обслуживание. Наличные деньги могут быть сданы в дневные и вечерние часы в кассы банков, инкассаторам.

Инкассатор – это кассир, производящий приём излишних денег от организаций (согласно договору на инкассовое обслуживание) и выдачу денег по заказу организаций вне учреждения банка.

Инкассировать (от итальянского – «класть в ящик») – значит, предъявлять документы к платежу и получать по ним деньги. При инкассирова-

нии представитель кредитного учреждения получает у организации наличные деньги и доставляет в банк для зачисления их на расчётный счёт.

Предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, могут использовать ее на собственные нужды по согласованию с обслуживающими их банками: на выплату зарплаты, премий, пособий по уходу за детьми, выплату социально-трудовых льгот, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и товаров у населения при комиссионной торговле.. Организации могут хранить в кассе деньги сверх лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий, но не свыше 3-х дней, включая день получения денег в банке. Однако следует помнить, что предприятия не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

2. Документальное оформление кассовых операций

Все кассовые операции оформляются типовыми межведомственными формами первичной учетной документации (кассовыми ордерами), которые утверждаются Госкомстатом РФ по согласованию с ЦБ и МФ РФ.

Кассовые ордера – это документы, удостоверяющие законность поступления денег в кассу предприятия и их расходования по целевому назначению. Кассовые ордера выписываются только чернилами в бухгалтерии и передаются кассиру на исполнение. В ордерах указывается основание для их составления, и перечисляются прилагаемые к ним документы. В ордерах не допускается никаких исправлений и подчисток. Поступление денег в кассу оформляется приход кассовым ордером, в котором указывается сумма, от кого (за что) они поступили и другие необходимые данные. Расходование денег из кассы предприятия оформляется расходным кассовым ордером. При приеме или выдаче денег кассовым ордером подписываются кассиром, а документы, приложенные к ним, погашаются штампами «Оплачено» или «Получено». Приходные и отдельно расходные кассовые ордера нумеруются в хронологической последовательности, с начала и до конца года. На основании этих ордеров и приложенных к ним документов кассир производит записи в кассовой книге.

Прием наличных денег в кассу производят по приходному кассовому ордеру (ф. № КО-1), подписанному гл. бухгалтером. Приходный кассовый (ПКО) и квитанцию к нему заполняет бухгалтер в одном экземпляре. В первой строке пишется наименование организации далее по порядку в установленных местах: порядковый номер ордера (нумерация ПКО производятся по порядку, начиная с первого января до конца года), дата поступления денежных средств. В графе «Корреспондирующий счет, субсчет» указывается кредитуемый в операции счет, т. е. фиксируется бухгалтерская проводка. При необходимости проставляется шифр аналитического учета и

шифр целевого назначения поступивших средств. Далее заносится сумма числом. Ниже в строке «Принято от» указывается ФИО физического лица (наличии – и наименование юридического лица)

После полного заполнения ПКО и квитанции к нему бухгалтер регистрирует его в «Журнале регистрации приходных, расходных кассовых ордеров и платежных ведомостей» (ф. № КО-3).

В строке «Основание» указывается источник поступления наличных денег, приходяемых в кассу, т. е. отражается содержание финансово-хозяйственной операции. Это может быть: вклад в уставный капитал; выручка от реализации услуг, продукции, товаров; заем от физического лица; остаток неиспользованного подотчета; спонсорский взнос; наличные из банка, оплата за коммунальных услуги; погашение ссуд, недостач, хищений и т. д. Далее указывается сумма прописью.

В строке «Приложение» указываются первичные документы, оформляющие хозяйственную операцию. Это может быть: заказ-наряд; накладная; счёт-фактура; договор на заём; выписка из решения собрания учредителей; бухгалтерская справка с расчетом; письмо клиента; выписка из решения профкома или распоряжение руководителя; банковский чек; личное заявление работника и т. д.

Категорически запрещено выдавать приходные кассовые ордера на руки лицам, вносящим деньги. Приходный кассовый ордер бухгалтер непосредственно передает для исполнения в кассу, где кассир проверяет правильность оформления и полноту заполнения ордера, наличие и подлинность подписи главного бухгалтера. В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления. Затем принимает деньги, подписывает приходный кассовый ордер и квитанцию. В подтверждение сдачи денег, кассир отрывает квитанцию от приходного ордера и вручает лицу, внесшему деньги. На квитанции должен стоять штамп кассира «Получено» для физических лиц или печать предприятия для юридических лиц, или оттиск кассового аппарата, если он имеется в организации и подписи кассира и гл. бухгалтера.

Деньги по кассовым ордерам принимают только в день их составления. При поступлении наличных денег в кассу из банка также составляется приходный кассовый ордер. Сдатчиком выступает главный бухгалтер, которому кассир и передает квитанцию. Квитанцию прикладывают к выписке банка.

Выдача наличных денег из кассы оформляется только расходными кассовыми ордерами (ф.1 КО-2) с приложением в необходимых случаях надлежащем оформленных других документов (платежных, расчетно-платежных ведомостей, заявлений на выдачу денег, счетов и др.). Расходный кассовый ордер выписывает в одном экземпляре только бухгалтер, которому по должностной инструкции предписано это оформление. В первой строке пишется наименование своей организации, далее по порядку в

установленных местах: номер ордера, дата заполнения, корреспондирующий счет, аналитический счет (при необходимости), сумма числом.

В строке «Выдать» пишется Ф.И.О. плательщика.

В строке «Основание» указывается целевое назначение выдачи: выручка для сдачи в банк; в подотчет на хозяйственных расходы согласно служебной записки: «командировочные расходы; за год»; услуги по счету; заработная плата по ведомости, трудовое соглашение, договору подряда, далее сумма прописью.

В строке «Приложение» указывается документ, на основании которого выполняется данная операция: Квитанция банка; служебная записка; приказ; расчетная ведомость. Соглашению договор-подряд. Возможно будет приложена доверенность, квитанция из банка, личное заявление работника; письмо от организации; договор и др. Передача денег из кассы инкассаторам для последующего зачисления на расчетный счет оформляется копией препроводительной ведомости к сумке с рублевой наличностью, прикладываемой к Расходному Кассовому Ордеру.

Если на документах, прилагаемых к Расходному Кассовому Ордеру, имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, то его подпись на расходном ордере (на выдачу депонированной заработной платы) не обязательна. Выдача Расходного Кассового Ордера на руки лицам, получающим деньги, не допускаются.

При выдаче денег отдельному лицу кассир имеет право потребовать предъявления паспорта или удостоверения личности, записывает в Расходный Кассовый Ордер наименование и номер документа, кем и когда он выдан и получает расписку получателя. Предъявление документов, удостоверяющих личность, обязательно и при получении денег по одному платежному документу, выписанному на нескольких лиц, если кассир сомневается личности работника. Лицам, не состоящим в списках предприятия, деньги из кассы выдают только по расходным кассовым ордерам. Деньги из кассы могут быть выданы только лицу, указанному в расходном кассовом ордере. Если деньги получают по доверенности, то в ордере бухгалтер указывает по порядку ФИО получателя и ФИО лица, которому доверено получение денег. Если же деньги выдают по доверенности, но по общей ведомости, то перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Оформленная доверенность прикладывается к расходному ордеру или к платежной ведомости. В платежной ведомости против каждой, не выданной, суммы кассир от руки вписывает слово: «Депонировало» и не выданные суммы, заносит в Реестр депонированных сумм, а в установленном месте на титульной стороне ведомости делает отметку о суммах выданных и депонированных.

Какие – либо исправления, хотя они и оговорены, в кассовых ордерах не допускаются. Если в кассовом ордере обнаружена ошибка, то его оформляют

заново. На исполненный расходный кассовый ордер ставится штамп «Оплачено», он подписывается кассиром и регистрируется в кассовой.

При получении или выдаче денег по каждому кассовому документу кассир делает записи в кассовую книгу (форма 1 КО-4). Каждая организация ведет только одну кассовую книгу. Эта книга должна быть прошнурована и опечатана печатью организации, страницы в ней должны быть пронумерованы. Записи в кассовой книге обычно производятся кассиром в двух экземплярах через копировальную бумагу сразу после получения или выдачи денег по каждому ордеру или документу. Ежедневно в конце дня кассир подсчитывает итоги операций за день по графам приход», выводит остаток (сальдо) по кассе, и переносит его на следующий лист на первую разницу по графе «приход». Внизу каждого листа кассир указывает количество приложенных приходных и расходных кассовых ордеров и расписывается.

После этого одна половина листа кассовой книги отрывается и с приложенными документами как «отчет кассира» передается под расписку главному бухгалтеру. Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера.

Приходные и расходные кассовые документы, журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров и кассовая книга могут вестись ручным или автоматизированным способами.

По окончании месяца путем сопоставления итогов оборотов по дебету и кредиту счета 50 «Касса» выводится сальдо наличных денег на конец месяца, которое сверяется с остатком в кассовой книге.

3. Учет денежных средств в кассе

Движение наличных денежных средств учитывается на счете 50 Касса Сальдо счета указывает на наличие свободных средств в кассе предприятия на начало и конец месяца; оборот по дебету -- суммы, поступившие наличными в кассу, по кредиту -- суммы, выданные наличными. Кассовые операции, записываемые по кредиту счета 50, отражаются в журнале-ордере № 1. Обороты по дебету этого счета записываются в разных журналах-ордерах, а также в ведомости № 1. Основанием для их заполнения служат отчеты кассира.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

- 50.1 «Касса организации»;
- 50.2 «Операционная касса»;
- 50.3 «Денежные документы»;
- 50.4 «Касса в иностранной валюте»;
- и др.

На субсчете 50.1 «Касса организации» учитываются денежные средства в кассе организации. Хранение наличных средств ведется в пределах лимитов, установленных обслуживающим банком после согласования с

руководством организации. Банк контролирует такое целевое использование средств (на корешке чека указывается предназначение получаемых из банка сумм). Превышение лимита в кассе не должно быть более трех дней для выплаты заработной платы, пособий по социальному страхованию и стипендий. Организации, имеющие ежедневную денежную выручку, по согласованию с банком могут использовать ее на собственные нужды, например на выдачу заработной платы, хозяйственные расходы и командировки. Для ведения кассовых операций предусматривается должность кассира. При малом объеме операций эти обязанности может выполнять по поручению руководителя любое должностное лицо или главный бухгалтер. При этом руководитель обязан ознакомить его под расписку с порядком ведения кассовых операций и заключить договор о полной материальной ответственности.

На субсчете 50.2 «Операционная касса» учитываются средства, получаемые организацией при расчетах с населением. Если организация кроме расчетов с собственным персоналом производит расчеты с населением, она обязана использовать и регистрировать в налоговых органах контрольно-кассовые машины (ККМ).

На каждой кассовой машине имеется свой заводской номер, который обязательно указывается во всех документах, относящихся к данной машине (кассовом чеке, отчетной ведомости, паспорте, книге кассира-операциониста), а также в документах, отражающих перемещение кассовой машины (например, отправку в ремонт, передачу другой организации). Ключи от контрольно-кассовой машины (кроме ключей для перевода секционных денежных счетчиков на нули), паспорт кассовой машины, книга кассира-операциониста, акты и другие документы хранятся у директора организации, его, заместителя или главного бухгалтера.

В конце рабочего дня кассир должен подготовить денежную выручку, составить кассовый отчет и сдать выручку вместе с кассовым отчетом по приходному ордеру старшему (главному) кассиру, а последний – инкассатору.

Правительством России утвержден перечень отдельных категорий организаций, которые в силу специфики своей деятельности либо местонахождения могут не использовать контрольно – кассовые машины. Приход денежных средств оформляется одним приходным кассовым ордером в конце дня с приложением к корешку квитанций. Суммы приходных документов должны соответствовать вывешенным ценникам, прейскурантам на продаваемые товары и оказываемые услуги.

На субсчете 50.3 «Денежные документы» учитываются находящиеся в кассе организации денежные документы, ценные бумаги (бланки трудовых книжек, оплаченные курортные путевки, оплаченные авиабилеты, почтовые марки, акции, облигации, векселя), выпускаемые самой организацией или приобретенные на стороне. Для их учета открывается отдельная кассовая книга, а на каждый вид документов-- отдельные страницы. Учет

поступления денежных документов осуществляется по накладной. Выписывает ее кассир в двух экземплярах при приеме денежных документов.

Выдача денежных документов из кассы осуществляется на основании требования, которое выписывается бухгалтером. Учет денежных документов ведется по номинальной стоимости. При движении денежных документов составляется отдельный кассовый отчет и передается бухгалтеру.

Основные хозяйственные операции по счету 50 «Касса»:

В кассу поступила выручка от продажи товаров:

Дебет сч. 50 «касса» Кредит сч. 90.1 «выручка»

В кассу поступили паевые взносы пайщиков:

Дебет сч. 50 «Касса» Кредит сч. 80.2 «Паевой фонд»

В кассу поступил платеж за товары, проданные в кредит:

Дебет сч. 50 «Касса» Кредит сч. 73.1 «Расчеты по предоставленным кредитам и займам»

В кассу поступили проценты за товары отпущенные в кредит:

Дебет сч. 50 «Касса» Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

В кассу поступили деньги в погашения недостачи товаров:

Дебет сч. 50 «Касса» Кредит сч. 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Оплаченные наличными деньгами путевки в санатории отражаются бухгалтерской записью:

Дебет сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами», сч. 76 «Прочие дебиторы и кредиторы» Кредит сч. 50 Касса субсчет 50.1 «Касса организации»;

Дебет сч. 50 Касса субсчет 50.3 «Денежные документы» Кредит сч. 71 «Расчеты с подотчетными лицами», сч. 76 «Прочие дебиторы и кредиторы»

При выдаче путевок персоналу бесплатно или с частичной оплатой делают запись:

Дебет сч. 50. «Касса» субсчет 50.1 «Касса организации» – на сумму частичного платежа, внесенного работником,

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – на суммы, оплаченные организацией. Кредит сч. 50 «Касса» субсчет 50.3 «Денежные документы».

Из кассы выплачена заработная плата работникам:

Дебет сч. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит сч. 50 «касса»

Из кассы выдано пособие на рождение ребенка:

Дебет сч. 69.1 «Расчеты по социальному страхованию» Кредит сч. 50 «Касса»

Из кассы выплатили материальную помощь работнику:

Дебет сч. 84 «Нераспределенная прибыль» Кредит сч. 50 «Касса»

Из кассы выданы деньги в под отчет на командировку:

Дебет сч. 70 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит сч. 50 «Касса»

Из кассы сданы деньги на расчетный счет:

Дебет сч. 51 «расчетный счет» Кредит сч. 50 «Касса»

Приобретенные почтовые марки и проездные билеты (Дебет сч. 50.3. Кредит сч. 50.1, 51, 76) списываются по мере их расхода, стоимость их в зависимости от характера расходов включается в соответствующие издержки (Дебет сч. 20, 23, 25, 26, 44. Кредит сч. 50-3), либо в состав прочих расходов (Дебет сч. 91. Кредит сч. 50.3), либо погашаются за счет средств целевого финансирования (Дебет сч. 86. Кредит сч. 50.3).

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

4. Инвентаризация денежных средств в кассе

Инвентаризация денежных средств и денежных документов проводится в сроки, определенные руководством организации, но не реже установленного нормативными документами (не реже одного раза в месяц).

Руководителем назначается инвентаризационная комиссия, в состав которой входят не менее трех человек. Из них назначается председатель инвентаризационной комиссии. Председателю комиссии за два часа до начала инвентаризации распоряжение, которое подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Кассир составляет отчет, представитель комиссии проверяет его и определяет остаток на конец. Свою работу комиссия оформляет актом инвентаризации. В акте указывается фактическое наличие денежных средств (сколько должно быть по данным бухгалтерского учета). В случае выявления недостачи или излишков, кассир должен дать письменное объяснение.

По окончании работы руководитель утверждает акт инвентаризации, а бухгалтер поставляет в нем проводку.

Излишки денег, выявленные инвентаризацией, приходят в кассу и зачисляются в доход организации:

Дебет сч. 50 «Касса» Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостача денег в кассе взыскивается с материально ответственного лица (кассира) и отражается записями:

Дебет сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит сч. 50 «Касса» (50.1, 50.2, 50.3) - в сумме недостачи согласно акту инвентаризации;

Дебет сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кредит сч 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» -- в сумме, предъявленной к возмещению кассиру, согласно приказу руководителя организации.

При внесении в кассу недостачи составляется запись:

Дебет сч. 50 «Касса» Кредит сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

Если во взыскании с виновных лиц отказано судом или они не найдены, убытки списываются в прочие расходы:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

5. Порядок установления лимита остатка денежных средств в кассе. Нарушения кассовой дисциплины

Положение о кассовых операциях распространяется:

- на юридических лиц, ведущих бухгалтерский учет в соответствии с установленными требованиями (за исключением ЦБ РФ);
- на юридических лиц, перешедших на УСНО;
- на физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, – индивидуальных предпринимателей.

Отдельно указано, что документ не распространяется на физических лиц, что, безусловно, радует.

Также отдельно прописана обязанность применения этого документа организациями, применяющими УСНО. Напомним, что согласно новому Федеральному закону от 06.12.2011 №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» «упрощенцы» будут обязаны вести бухгалтерский учет в полном объеме, но только с 1 января 2013 года, видимо, для того чтобы не выпал 2012 год, и особо выделены организации, применяющие УСНО.

И, конечно, нельзя не обратить внимание на то, что теперь все без исключения индивидуальные предприниматели будут обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций. Недолго предприниматели радовались решению судей ВАС, что все-таки действующим законодательством не предусмотрена обязанность индивидуальных предпринимателей по оприходованию в кассу денежной наличности и соблюдению порядка хранения свободных денежных средств (Постановление Президиума ВАС РФ от 29.06.2010 №1411/10). И даже уже налоговые органы и Минфин согласились с данным выводом (Письмо ФНС РФ от 02.03.2011 №03-01-10/1-15, Письмо Минфина РФ от 29.09.2011 №03-01-15/6-115). На сегодняшний день в этом споре поставлена точка: индивидуальные предприниматели ведут учет кассовых операций в общем порядке и, соответственно, несут ответственность за нарушения при его ведении наравне со всеми.

Основные принципы организации ведения кассовых операций следующие:

- юридическое лицо, индивидуальный предприниматель обязаны вести кассовую книгу, записи в которой должны быть сделаны на основании приходных кассовых ордеров и расходных кассовых ордеров (полное оприходование в кассу наличных денег);

- не допускается накопления в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег, за исключением дней выдачи зарплаты;

- хранение свободных денежных средств должно осуществляться на банковских счетах в банках, за исключением дней выдачи зарплаты.

Кассовые операции ведутся у юридического лица, индивидуального предпринимателя кассовым или иным работником, определенным указанными лицами из числа своих работников, с установлением ему соответствующих должностных прав и обязанностей, с которыми кассовый работник должен ознакомиться под роспись. Допускается ведение кассовых операций руководителем.

Формы документов для ведения кассовых операций соответствуют Общероссийскому классификатору управленческой документации ОК 011-93, утвержденному Постановлением Госстандарта РФ от 30.12.1993 №299, то есть применяются все те же знакомые бухгалтерам кассовые документы – приходный кассовый ордер КО-1, расходный кассовый ордер КО-2, кассовая книга КО-4 и другие кассовые документы.

Кассовые операции могут вестись с применением программно-технических комплексов, в том числе оснащенных функцией приема наличных денег, принадлежащих или не принадлежащих на праве собственности юридическому лицу, индивидуальному предпринимателю.

Уполномоченный представитель юридического лица, индивидуальный предприниматель или его уполномоченный представитель могут вносить наличные деньги для зачисления, перечисления или перевода их на банковский счет юридического лица, индивидуального предпринимателя:

- в банк;
- в организацию, входящую в систему ЦБ РФ, уставом которой ей предоставлено право осуществления перевозки, инкассации наличных денег, а также кассовых операций в части приема и обработки наличных денег;
- в организацию федеральной почтовой связи.

При этом уполномоченный представитель обособленного подразделения может вносить наличные деньги для зачисления, перечисления или перевода на банковский счет юридического лица в вышеуказанные организации в порядке, установленном юридическим лицом, и юридическому лицу.

В новом документе четко прописано, что мероприятия по обеспечению сохранности наличных денег при ведении кассовых операций, хранении, транспортировке, порядок и сроки проведения проверок фактического

наличия наличных денег определяются юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем.

Напомним, что ранее действовали рекомендации по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке и единые требования по технической укреплённости к оборудованию сигнализацией помещений касс предприятий. Также был регламентирован порядок ревизии кассы и контроля за соблюдением кассовой дисциплины.

Таким образом, с 2012 года юридические лица и индивидуальные предприниматели должны внутренними документами определить порядок обеспечения сохранности ведения кассовых операций, в том числе порядок их хранения и транспортировки, а также порядок и сроки проведения ревизии кассы.

Лимит остатка наличных денег

Принципиально ничего не поменялось: как и раньше организации и индивидуальные предприниматели должны иметь установленный лимит остатка наличных денег в кассе на конец рабочего дня. Сверхлимитные суммы должны храниться на банковских счетах в банках.

Но если до 2012 года лимит остатка кассы устанавливался банком согласно определенному расчету, то теперь он устанавливается самими организациями и индивидуальными предпринимателями тоже по конкретным правилам. Для этого необходимо издать распорядительный документ, который хранится в порядке, определенном руководителем юридического лица, индивидуальным предпринимателем или иным уполномоченным лицом. В новом документе ничего не говорится об обязанности согласовывать лимит остатка кассы с банком, соответственно, этого делать и не надо.

Лимит остатка наличных денег определяется в соответствии с приложением к Положению о кассовых операциях (рассмотрим дальше).

Если у организации есть обособленные подразделения... Юридическое лицо, в состав которого входят обособленные подразделения, определяет лимит остатка наличных денег с учетом наличных денег, хранящихся в обособленных подразделениях, за исключением случая, когда обособленное подразделение имеет свой банковский счет. Для такого обособленного подразделения устанавливается отдельный лимит в порядке, аналогичном юридическому лицу.

Когда можно превысить лимит остатка кассы? Как и раньше, накопление наличных денег в кассе сверх установленного лимита допускается в дни выплат заработной платы и стипендий, а также выплат, включенных в соответствии с методологией, принятой для заполнения форм федерального государственного статистического наблюдения, в фонд заработной платы и выплаты социального характера.

В расчет таких дней включается день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также выходные и нерабочие

праздничные дни в случае ведения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем в эти дни кассовых операций.

Предназначенная для выплат заработной платы, стипендий и других выплат сумма наличных денег устанавливается согласно расчетно-платежной ведомости. Срок выдачи наличных денег на эти выплаты определяется руководителем и указывается в расчетно-платежной ведомости. При этом Положением о кассовых операциях ограничивается максимальный срок выдачи наличных денег по выплатам заработной платы, стипендий и другим выплатам: он не может превышать пяти рабочих дней (включая день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты). Напомним, что раньше давалось только три рабочих дня, а для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, – пять дней.

Обратите внимание:

В других случаях накопление в кассе наличных денег сверх установленного лимита остатка наличных денег юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем не допускается.

Расчет лимита остатка наличных денег

Новым документом предусмотрено два варианта расчета лимита кассы: для тех предпринимателей, которые имеют наличную выручку, и для тех, кто ее не имеет и работает только по безналичным расчетам.

Для тех, кто имеет наличную выручку, лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = V / P * N_c,$$

где:

L – лимит остатка наличных денег в рублях;

V – объем поступлений наличных денег;

P – расчетный период, за который учитывается объем поступлений (не более 92 рабочих дней);

N_c – период времени между днями сдачи в банк (не более 7 рабочих дней).

Пример 1

ООО «Альфа» (розничная торговля, режим работы с 9-00 до 21-00, выходной – воскресенье).

Денежная выручка за октябрь 1 200 000 рублей,

за ноябрь 1 250 000 рублей, за декабрь 1 350 000 рублей.

Итого за 3 месяца (92 дня) – 3 800 000 рублей.

Выручка сдается в банк на следующий день в 12 часов.

Лимит кассы будет равен 82 000 руб. (3 800 000 : 92 дн. х 2 дн.)

Обратите внимание:

Юридическое лицо, в состав которого входят обособленные подразделения, определяет объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги с учетом наличных денег,

принятых за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги обособленными подразделениями, за исключением случая, когда обособленное подразделение имеет свой расчетный счет в банке и устанавливает свой лимит кассы.

При расчете лимита кассы могут учитываться периоды пиковых объемов поступлений наличных денег, а также динамика объемов поступлений наличных денег за аналогичные периоды прошлых лет, но при этом расчетный период составляет не более 92 рабочих дней юридического лица, индивидуального предпринимателя. Например, в IV квартале 2011 года – 64 рабочих дня при пятидневной рабочей неделе.

Напомним, что ранее при расчете лимита кассы речь шла о трех последних месяцах.

Период времени между днями сдачи в банк выручки не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении юридического лица, индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, – 14 рабочих дней. В случае действия непреодолимой силы N_c определяется после прекращения действия непреодолимой силы.

Например, при сдаче наличных денег в банк один раз в три дня N_c равен трем рабочим дням. При определении N_c могут учитываться местонахождение, организационная структура, специфика деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя (например, сезонность работы, режим рабочего времени).

В данном случае сам предприниматель определяет частоту сдачи выручки в банк. Накопление большой суммы денежных средств в кассе не всегда целесообразно, надо исходить из конкретной ситуации, не забывая о необходимости обеспечения их сохранности.

Таким образом, при наличии выручки в виде наличных денежных средств лимит кассы зависит от объема выручки, как это и было раньше. Для вновь созданных организаций и только что зарегистрированных предпринимателей учитывается ожидаемый объем поступлений наличных денег за проданные товары, выполненные работы, оказанные услуги.

Принципиально новым является то, что теперь можно установить лимит кассы, отличный от нулевого, при отсутствии наличной выручки. Хотя теоретически и раньше также можно было рассчитать среднедневной расход, но на практике, если не было наличной выручки, банки устанавливали нулевой лимит остатка кассы. И бороться с этим было практически бесполезно.

В этом случае при расчете учитывается объем выдач наличных денег (вновь созданное юридическое лицо, индивидуальный предприниматель – ожидаемый объем выдачи наличных денег), за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам.

Лимит остатка наличных денег рассчитывается по формуле:

$$L = R / P * N_n,$$

где:

L – лимит остатка наличных денег в рублях;

R – объем выдач наличных денег за исключением сумм, предназначенных для выплат заработной платы;

P – расчетный период, за который учитывается объем выдач (не более 92 рабочих дней);

N_n – период времени между днями получения по денежному чеку в банке наличных денег (не более 7 рабочих дней).

К примеру, организация работает с понедельника по пятницу и тратит за неделю 2 000 000 руб. Деньги в банк сдаются один раз в два дня, не считая суббот и воскресений. Тогда лимит составит 800 000 руб. (2 000 000 руб.: 5 раб. дн. x 2 раб. дн.).

Пример 2

ООО «Бетта» (услуги, режим работы с 9-00 до 18-00, выходной – суббота, воскресенье).

Денежные затраты за неделю (5 дней) – 20 000 рублей.

Деньги в банке организация получает 2 раза в месяц через 16 дней.

Лимит кассы будет равен 28 000 руб. (20 000 : 5 дн. x 7 дн.)

Поступающая в кассу предприятия выручка (в соответствии с п.2 Указания №1843-У) может расходоваться на следующие цели:

- на заработную плату,
- иные выплаты работникам (в том числе социального характера),
- стипендии,
- командировочные расходы,
- на оплату товаров (кроме ценных бумаг), работ, услуг,
- выплату за оплаченные ранее за наличный расчет и возвращенные товары, невыполненные работы, неоказанные услуги,
- выплату страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физических лиц.

Расходование выручки на другие цели не допускается.

Расходование на предусмотренные цели допустимо только из выручки. Любые другие поступления денежных средств в кассу, не являющиеся выручкой (например, займы учредителя, возврат займа, платежи, принятые от физических лиц в пользу иных лиц, прочие поступления) расходованию не подлежат и должны быть сданы в кассу банка в полном объеме.

При расчетах наличными с другими юридическими лицами или индивидуальными предпринимателями следует учитывать, что расчеты в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, могут производиться в размере, не превышающем 100 тысяч рублей.

Если компания до 1 января не установит кассовый лимит, то в 2012 году вся наличность в кассе будет являться сверхнормативной. И если эти деньги обнаружат, то возможен штраф по части 1 статьи 15.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Соблюдает ли организация лимит, контролирует банк. Сначала банк должен провести проверку и зафиксировать факт нарушения кассовой дисциплины (с указанием даты нарушения) в справке по форме № 0408026. А затем сотрудники банка передадут эту справку в ИФНС. Инспекторы должны рассмотреть полученную справку и вынести на ее основании постановление о привлечении организации к административной ответственности. Дата постановления не должна быть позже даты нарушения более чем на два месяца. Только в этом случае штраф будет законным.

Нарушения не будет, если организация хранит в кассе с нулевым лимитом средства на выдачу текущей зарплаты и других обязательных выплат сотрудникам (например, пособий). В этом случае главное – выдать деньги в течение трех рабочих дней, включая день, когда наличные получены в банке.

За нарушение кассовой дисциплины Кодексом об административных правонарушениях (статья 15.1 КоАП) установлен штраф:

для организации – 40 000–50 000 руб.,

для руководства – 4 000–5 000 руб.

В список нарушений входят:

расчеты наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров;

неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности;

несоблюдение порядка хранения свободных денежных средств;

накопление в кассе средств сверх установленных лимитов.

Также отметим, что в новом лимите кассы ничего не сказано о том, на какие цели можно расходовать выручку, раньше и это регулировалось.

В заключение еще раз напомним, что на 2012 год лимит остатка кассы устанавливается самими организациями и индивидуальными предпринимателями. Для этого надо сделать расчет лимита кассы и издать приказ руководителя. При отсутствии таких документов лимит кассы будет считаться нулевым.

Заключение

Денежные средства относятся к наиболее важной группе оборотных средств. От их наличия в необходимых размерах зависит благополучие организации любых форм собственности, выживаемость и дальнейшее существование хозяйствующего субъекта.

На предприятиях денежные средства находятся в форме наличных денег в кассе, хранятся в банке на расчетных счетах, на специальных счетах по целевым средствам, на особых счетах, а также используются в виде аккредитивов, чековых книжек, депозитов и финансовых вложений в ценные бумаги др.

Денежные средства используются для выполнения текущих операций. Денежные средства необходимы для совершения непредвиденных платежей, поскольку предприятие подвержено влиянию неопределенности в своей деятельности. Денежные средства необходимы предприятию по спекулятивным соображениям, поскольку существует практически ненулевая вероятность того, что может представиться возможность выгодного инвестирования.

Для эффективного использования денежных средств необходимо уметь грамотно планировать их поступление; для правильного ведения учета денежных средств требуется знание их многочисленных законодательных и постоянно изменяющихся норм, правил и порядка; желаемая эффективность хозяйственной деятельности, устойчивое финансовое состояние будут достигнуты лишь при достаточном и согласованном контроле над движением прибыли, оборотного капитала и денежных средств.

Контрольные вопросы

1. Кассовые операции. Порядок ведения кассовых операций в РФ.
2. Поступление и выдача наличных денежных средств в кассу организации.
3. Бухгалтерский учет наличных денежных расчетов.
4. Учет денежных документов.
5. Документальное оформление поступления и выбытия наличных денег.

Тема 16. Учет операций по расчетным и специальным счетам

План

Введение

1. Банковский счет как необходимое средство организации и осуществления расчетов организации.
2. Учет денежных средств на расчетных счетах.
3. Учет денежных средств на специальных счетах

Заключение

Введение

В целях повышения эффективности операций в условиях рыночных отношений предприятиям необходимо выполнять основные задачи, связанные с учетом денежных средств и расчетов. Прежде всего необходимо обеспечить соответствие расчетов предъявляемым требованиям: своевременности, надежности, эффективности. Немаловажным для предприятия является оперативный, повседневный контроль за использованием средств строго по целевому назначению, за правильными и своевременными расчетами с бюджетом, банками, персоналом, за соблюдением форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками.

На сегодняшний день соотношение между наличной и безналичной денежной массой составляет 30% к 70%. Большинство расчетов по сделкам осуществляется посредством перечисления денежных средств с использованием банковских счетов, поэтому оборот товаров, работ и услуг практически любого государства так или иначе связан с надежным функционированием банковской системы в целом. На сегодняшний день банки предоставляют своим клиентам возможности осуществлять разные банковские операции. В зависимости от специфики конкретной операции она совершается посредством использования банковского счета. К примеру, перечисление денежных средств в валюте Российской Федерации осуществляется посредством использования банковского счета в валюте РФ, перечисление ЕВРО посредством использования валютного счета в валюте ЕВРО и т.д. Наряду с расчетными счетами предприятия могут иметь иные специальные счета для учета денежных средств, как правило, целевого использования.

Счет 51 «Расчетные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте России на расчетных счетах организации, открытых в кредитных учреждениях.

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств, а по кредиту – списание денежных средств с расчетных счетов организации. Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитного учреждения по расчетному счету и прилагаемых к ним денежно-расчетных документов.

Все свободные денежные средства организации хранят обслуживающих банках на специально открываемых, расчетных счетах. Каждому расчетному счету банк присваивает номер, который должен быть указан на всех документах при списании или поступлении денег на счет.

Расчетный счет представляет собой бессрочный вклад организации, так как остаток денежных средств с конца года переходит на следующий год. Хранение денежных средств на счетах в банках имеет большое значение, так как: надежно обеспечивается их сохранность от расхищений; контролируется использование по целевому назначению; облегчаются и уско-

ряются расчеты между юридическими лицами путем применения безналичных форм расчетов; организации имеют выгоду, так как банк зачисляет на их расчетные счета процент в определенном размере от среднегодового остатка денежных средств на счете.

В соответствии с Указом Президента РФ от 21.03.95 №291 организации вправе иметь неограниченное количество расчетных, текущих и иных счетов.

Требования по документированию и учету операций по прочим счетам в банках ничем не отличаются от аналогичных требований по операциям на расчетном и валютных счетах.

1. Банковский счет как необходимое средство организации и осуществления расчетов организации

Банковский счет является необходимым средством организации и осуществления расчетов, включая и кредитные операции. Открытие и ведение банковских счетов относится к банковским операциям (п. 3 ч. 1 ст. 5 Закона о банках), которые могут совершаться лишь банками и другими кредитными организациями (например, клиринговыми палатами), имеющими необходимую для этого лицензию (п. 4 ст. 845 ГК).

Юридически банковский счет является формой соответствующего договора, заключенного между банком (кредитной организацией) и клиентом. Договорные отношения составляют бесспорный предмет гражданско-правового регулирования, в сфере которого нормы Гражданского кодекса обладают приоритетом перед всеми другими законами (п. 2 ст. 3 ГК). Поэтому банковское законодательство, включая, разумеется, и ведомственные акты Банка России, в этой сфере безусловно подчиняется общим правилам ГК (ср. ч. 1 и ч. 4 ст. 30 Закона о банках).

Договор банковского счета предполагает обязательства банка перед клиентом по зачислению, перечислению и выдаче со счета соответствующих распоряжениям клиента денежных сумм и проведении других операций по счету. При этом объектом совершаемых действий в большинстве случаев являются безналичные денежные средства.

Банк не «хранит» денежные средства клиентов и даже зачисляет на счет или списывает с него обычно безналичные деньги. Его право использовать денежные средства, находящиеся на счете клиента, для собственных целей (п. 2 ст. 845 ГК) исключает возможность возврата клиенту тех же самых денежных купюр. Иначе говоря, в договоре банковского счета, как и в других банковских сделках, объектом обычно являются права требования, а не вещи (хотя бы определенные родовыми признаками), относительно которых не может возникать никаких вещных прав. «Владелец счета» в действительности является не «собственником денежных средств, находящихся на счете», а управомоченным лицом — субъектом соответствующего права требования (которое, разумеется, входит в состав его

имущества). Поэтому вопрос о том, кто является собственником денежных средств, находящихся на счете, становится бессмысленным и юридически некорректным.

В обязанности банка входит также предоставление клиенту возможности беспрепятственного распоряжения средствами, находящимися на счете (но используемыми банком).

Банк не вправе контролировать направления использования средств клиента или устанавливать иные ограничения его права распоряжаться этими средствами по своему усмотрению (п. 3 ст. 845 ГК). Единственный случай, когда банк не исполняет указаний клиента по распоряжению средствами его счета (и даже не вправе это делать), – арест счета, то есть прекращение расходных операций по счету по постановлению (решению или определению) суда либо следственных органов с санкции прокурора (ст. 858 ГК, ст. 27 Закона о банках). Статья 858 Кодекса говорит также о возможности приостановления любых операций по счету, но лишь в случаях, прямо предусмотренных федеральным законом, когда также исключается осуществление права клиента на беспрепятственное распоряжение средствами соответствующего счета.

За пользование денежными средствами клиента банк обязан уплачивать ему процент в размере, определяемом договором. При отсутствии такого условия в договоре размер данных процентов должен соответствовать размеру процентов, обычно уплачиваемых банком по вкладам до востребования (то есть ставке рефинансирования Банка России – п. 2 ст. 852, п. 1 ст. 809 ГК). Таким образом, договор банковского счета должен признаваться возмездным, если только его безвозмездный характер прямо не установлен соглашением сторон (п. 1 ст. 852 ГК). Клиент же обязан оплачивать услуги банка по совершению операций с денежными средствами на его счете только в случаях, прямо предусмотренных договором (п. 1 ст. 851 ГК).

Клиент (физическое или юридическое лицо) вправе открывать несколько счетов, в том числе одинаковых (однородных), в различных банках, если только федеральный закон не устанавливает прямых ограничений (ч. 3 ст. 30 Закона о банках). В банках, получивших лицензию на проведение валютных операций (уполномоченных банках), возможно открытие счетов клиентов в иностранной валюте (ст. 5 Закона о валютном регулировании и валютном контроле, ч. 3 ст. 30 Закона о банках).

Статья 860 ГК прямо распространила действие общих правил о договоре банковского счета на корреспондентские счета, субсчета и иные счета банков, если только закон, президентский указ, правительственное постановление или принятые в соответствии с ними ведомственные нормативные акты (банковские правила) не предусматривают каких-либо исключений. Из этого, в частности, вытекает возможность применения к таким счетам общих правил, касающихся ареста счетов или приостановления операций по ним.

Закон обязывает банк заключить договор банковского счета с любым клиентом, обратившимся к нему с предложением открыть счет на условиях, которые сам банк объявил для счетов данного вида (разумеется, при соответствии как предложения, так и условий требованиям закона и ведомственных правил Банка России, если последние установлены в соответствии с законом) (п. 2 ст. 846 ГК). Тем самым банки лишаются возможности произвольного выбора клиентов. Отказ банка в открытии счета клиенту может последовать только при отсутствии у него реальной возможности принять клиента на банковское обслуживание либо в случаях, допускаемых законом или иными правовыми актами (например, по предложению клиента открыть ему валютный счет, сделанному банку, не имеющему валютной лицензии). Во всех иных случаях клиент может в судебном порядке принудить банк к заключению договора и взыскать с него понесенные убытки (п. 2 ст. 846 и п. 4 ст. 445 ГК). Тем самым договор банковского счета рассматривается, по сути, как разновидность публичного договора.

Оформление открытия банковского счета регулируется банковскими правилами.

Кодекс устанавливает лишь общие требования по удостоверению прав лиц, распоряжающихся средствами счета (ст. 847). Прежде всего, они касаются юридических лиц, распоряжение счетами которых осуществляют их органы. Банк должен иметь копии учредительных документов (из которых видно, кто именно является органом данного юридического лица-клиента) и карточку с образцами подписей соответствующих физических лиц. Если дело касается представителя, в том числе осуществляющего распоряжение счетом от имени физического лица-клиента, требуется представление надлежащим образом оформленных полномочий (глава 10 ГК). Во всех случаях права лиц, осуществляющих от имени клиента распоряжение его счетом, должны быть удостоверены самим клиентом, который и несет связанный с этим риск (банк же обязан удостовериться в правильности оформления указанных прав). Удостоверение прав распоряжения счетом допускается также с помощью электронных средств платежа, электронно-цифровой подписи или иного аналога собственноручной подписи, кодов, паролей и тому подобных средств (п. 3 ст. 847, п. 2 ст. 160 ГК), в частности пластиковых (кредитных) карточек.

Особый вопрос, вызывавший некоторые трудности на практике, – возможность списания средств со счета по поручению клиента третьим лицом, обычно являющимся кредитором клиента по какому-либо денежному обязательству. Арбитражная практика испытывала в этом вопросе определенные колебания. При наличии в договоре клиента (плательщика) с третьим лицом (кредитором) условия, позволяющего кредитору списывать средства со счета плательщика без согласия последнего, предполагалось, что плательщик-клиент обязан письменно сообщить банку как о наличии данного условия договора, так и о своей согласии с ним, указав

при этом конкретного кредитора, пользующегося таким правом, и основания списания (отгруженная продукция, оказанные услуги, выполненные работы и т. д. Такая возможность исключалась практикой для корреспондентских счетов банков. В п. 2 ст. 847 Кодекса указанное право признано за клиентами банков при условии, что владелец счета письменно даст банку соответствующее распоряжение с указанием данных, позволяющих бесспорно определить лицо (физическое или юридическое), имеющее право на такое списание, однако без указания оснований списания (ибо последнее противоречило бы правилу п. 3 ст. 845).

Как списание средств со счета клиента, так и зачисление на него средств охватываются понятием операций по счету. Юридически все они представляют собой форму исполнения договора банковского счета. Закон устанавливает обязанность банка-услугодателя совершать для клиента-владельца счета все виды операций, которые предусмотрены для соответствующей разновидности счетов (расчетный, текущий и т. д.) законом, банковскими правилами или обычаями делового оборота, применяемыми в банковской практике. Следовательно, банк не может отказать клиенту в совершении какой-либо операции по счету, если только такая возможность не была им заранее оговорена в договоре (ст. 848 ГК). Это, в частности, касается случаев отсутствия у конкретного банка корреспондентских отношений с некоторыми другими, например зарубежными, банками, что исключает возможность осуществления некоторых операций. Банк должен оговорить это обстоятельство при заключении договора (открытии счета), иначе клиент будет вправе потребовать от него возмещения всех убытков, причиненных ему отказом в совершении конкретной операции.

Закон устанавливает теперь и сроки совершения операций по счету клиента. Согласно с ч. 2 ст. 31 Закона о банках «перечисление средств клиента и зачисление средств на его счет» должно осуществляться не позже следующего операционного дня после получения соответствующего платежного документа. Иное положение может быть установлено законом или договором, либо «платежным документом» (то есть банковскими правилами, в силу которых Банк России получает возможность регулировать своими актами сроки исполнения денежных обязательств). В отличие от этого ст. 849 ГК устанавливает более четкий порядок, которому в силу нормы п. 2 ст. 3 ГК следует отдать безусловный приоритет и в данном вопросе. Кодекс исходит из того, что зачисление средств на счет клиента должно производиться не позднее дня, следующего за днем поступления в банк соответствующего платежного документа. Этот срок – максимальный, а более короткий срок может предусматриваться договором (стороны не могут увеличить его, ссылаясь на ч. 2 ст. 31 Закона о банках или тем более на банковские правила). Списание средств со счета также должно производиться не позднее дня, следующего за днем поступления в банк платежного документа. Однако в этом случае закон, договор или банковские прави-

ла могут предусмотреть и иной – сокращенный или более продолжительный срок. Очевидно, что такая дифференциация сроков проведения операций по счету должна служить интересам клиентов банков. Нарушение установленных сроков влечет ответственность банка в виде уплаты процентов за пользование чужими денежными средствами «по ставке рефинансирования Банка России» (ч. 3 ст. 31 Закона о банках), то есть по правилам ст. 395 ГК (ст. 856).

В содержание банковского обслуживания, предоставляемого банком клиенту, может входить и его обязанность производить необходимые платежи даже при отсутствии денег на счете, как бы кредитую счет (по существу, конечно, выдавая кредит клиенту). В этом случае между банком и клиентом возникают отношения кредита или займа, подчиняющиеся общим правилам о соответствующих договорах (п. 2 ст. 850 ГК). Кредитование счета клиента банком производится согласно договору банковского счета и потому может содержать условия, отличные от правил главы 42 Кодекса.

В некоторых случаях клиент обязан оплачивать услуги банка, в котором у него открыт счет. Эта обязанность обычно возникает при «кредитовании счета», а также при совершении некоторых, прямо указанных договором банковских операций (п. 1 ст. 851 ГК). При исполнении этой обязанности клиента и обязанности банка по выплате процентов за пользование средствами клиента появляется возможность осуществления зачета встречных однородных требований (ст. 853 и 410 ГК). Договор может исключить такой зачет. При отсутствии же запрета банк производит зачет без специального согласия клиента, лишь информируя его о зачете в сроки, предусмотренные договором или обычаем (как правило, в форме выписки со счета с необходимой расшифровкой).

Списание денежных средств со счета клиента как общее правило допускается только по прямому указанию последнего (п. 1 ст. 854 ГК). Без указания клиента списание (то есть распоряжение принадлежащим ему имуществом) разрешено лишь на основании решения суда (ср. ч. 3 ст. 27 Закона о банках и п. 1 ст. 237 ГК), прямого указания закона (например, налогового) или договора клиента с банком (в частности, в случаях, предусмотренных п. 2 ст. 847 ГК). При этом очередность списания устанавливается императивными правилами закона (ст. 855 ГК) и не может изменяться условиями договора.

При наличии на счете клиента необходимых денежных средств списание их по требованиям, предъявленным к счету, осуществляется в календарном порядке (в порядке поступления), если только какие-то из требований не пользуются установленными законом привилегиями. Если же средств на счете недостаточно для удовлетворения всех предъявленных к нему требований, предусматривается обязательная очередность, отличающаяся от очередности, например, при ликвидации юридического лица (п. 1 ст. 64 ГК). В первую и вторую очередь производится списание по испол-

нительным документам (исполнительным листам и приравненным в них документам), предусматривающим взыскание на особо значимые социальные нужды (возмещение вреда, причиненного жизни и здоровью граждан, алиментные требования, требования о выплате заработной платы, выходного пособия, авторского вознаграждения).

В третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим обязательные платежи в бюджет и во внебюджетные фонды. Далее производится списание по иным исполнительным документам и лишь в пятую очередь по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Важно также отметить, что требования одной очереди удовлетворяются при этом в порядке календарной очередности (п. 2 ст. 855 ГК), а не пропорционально суммам предъявленных требований (п. 3 ст. 64 ГК). Ведь здесь речь идет не о банкротстве и у кредиторов сохраняется возможность либо обратиться взыскание на иное имущество плательщика, либо ожидать нового поступления средств на счет (либо получить исполнительный документ и передвинуться в более близкую очередь).

За ненадлежащее совершение операций по счету, прежде всего за несвоевременное зачисление средств на счет клиента, либо за задержку списания средств с его счета, а также за просрочку или отказ в перечислении средств со счета или в их выдаче клиенту банк несет ответственность в виде уплаты процентов, предусмотренных ст. 395 ГК («ставки рефинансирования Банка России»). Статья 856 Кодекса не предусматривает возможности взыскания с банка иных причиненных этим убытков, что следует считать одним из случаев ограничения ответственности контрагента по договору, предусмотренных законом (п. 1 ст. 400).

Расторжение договора банковского счета допускается по заявлению клиента в любое время и без всяких условий, а по инициативе банка лишь в двух случаях:

- при остатке денежных средств на счете ниже установленного минимума в течение месяца со дня предупреждения банка, либо при отсутствии операций по счету;
- в течение года (пп. 1, 2 ст. 859 ГК). В последнем случае клиент не лишен возможности договориться с банком о сохранении счета либо установить такое условие в договоре при открытии счета.

В главе о банковском счете помещены также правила о банковской тайне (ст. 857 ГК), относящиеся практически ко всем банковским сделкам. В п. 1 этой статьи прямо сказано о распространении банковской тайны и на отношения банковского вклада (в том числе не оформленного открытием счета), и даже на сведения о клиенте. Предоставление соответствующей информации может осуществляться только самим клиентам или их должным образом уполномоченным представителям. Государственным органам

и должностным лицам такая информация может быть предоставлена лишь в случаях и в порядке, прямо предусмотренных законом.

При нарушении банковской тайны и разглашении составляющих ее сведений потерпевший клиент вправе требовать от банка возмещения всех причиненных ему убытков (п. 3 ст. 857 и ст. 15 ГК). Статья 26 Закона о банках возлагает обязанность соблюдения банковской тайны также на Банк России (в отношении сведений, ставших ему известными в результате исполнения своих надзорных и контрольных функций) и на аудиторские организации (в отношении сведений, полученных в ходе проводимых ими проверок). По смыслу ч. 7 ст. 26 Закона о банках эти организации несут аналогичную ответственность за нарушение банковской тайны.

2. Учет денежных средств на расчетных счетах

Для открытия расчетного счета организация самостоятельно выбирает наиболее удобный и выгодный для себя банк, куда должны быть представлены следующие документы:

- заявление на открытие счета по специальной форме; карточка с образцами подписей руководителя и главного бухгалтера организации с оттиском печати (в двух экземплярах). Крестьянское (фермерское) хозяйство, арендатор на индивидуальной аренде представляют карточку с одной подписью, заверенную нотариально; городской (районной) администрации о создании организации;

- копия утвержденного устава, договора аренды, документа на право пользования землей или других документов, подтверждающих законность функционирования организации, и др.

Банк открывает расчетные (текущие) счета налогоплательщикам только при предъявлении ими документа, подтверждающего постановку на учет в налоговом органе. Распорядителями денежных средств, находящихся на расчетных счетах, являются руководитель организации и главный бухгалтер. Они подписывают все документы, на основании которых производится списание денег. В связи с этим при смене одного из двух распорядителей денежных средств (руководителя организации или главного бухгалтера) в учреждение банка должна быть представлена новая карточка с образцами подписей и оттиском печати организации.

Денежные средства, хранящиеся на расчетных счетах, предназначены как для основной деятельности, так и для капитальных и финансовых вложений. Поступление денежных средств на расчетные счета в основном происходит от зачисления выручки за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги на сторону, а также внесения наличных денег из кассы, арендной платы и т. п.

С расчетного счета производятся следующие платежи: за полученные материальные ценности поставщикам, за выполненные работы, услуги

подрядчикам, платежи по налогам за погашение задолженности по банковским кредитам (займам), на финансовые вложения, выдачу наличных денег в кассу для оплаты труда и на различные хозяйственные нужды и т.д.

Платежи с расчетных счетов производятся на основании распорядительных документов хозяйств и по платежным документам организаций-получателей. К распорядительным документам относятся: денежные чеки, платежные поручения и другие документы. По денежному чеку банк выдает с расчетного счета наличные деньги. По платежному поручению банк производит безналичные перечисления средств на счет другой организации. В платежном поручении указывают: наименование получателя и адрес его банка, сумму перечисленных средств, вид платежа. Все распорядительные документы выписывает организация (платательщик) и представляет их в учреждение банка. На основании этих документов в бухгалтерском учете отражаются погашение задолженности поставщику и списание денежных средств с расчетных счетов.

Платежные поручения действительны в течение 10 дней со дня выписки, не считая день выписки документа, и принимаются банками к исполнению без ограничения суммы только при наличии средств на счете плательщика. Первый экземпляр должен быть подписан руководителем и главным бухгалтером организации и иметь оттиск печати. Помарки и подчистки в платежных поручениях не допускаются.

На основании совместного Приказа МНС, ГТК и Минфина России «Об утверждении правил указания информации в полях »Платательщик», «Получатель» и «Назначение платежа» расчетных документов на перечисление платежей на счета по учету доходов и средств бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации, а также взыскание недоимок, пеней и штрафов» от 01.10.01 № БГ 3–10/373, 961, 80н новый порядок по расчетам вводится с 2002 г. (приказ №БГ 3–10/373).

Новые правила введены для автоматизации обработки информации при учете доходов бюджетов всех уровней. Причем изменение коснулось лишь поля «Назначение платежа», а порядок заполнения полей «Платательщик» и «Получатель» практически не изменился.

Приказ снабжен рекомендациями для плательщиков налоговых платежей при заполнении поля «Назначение платежа» расчетного документа. Рекомендации составлены на основе правил указания информации в поле «Назначение платежа» расчетных документов, утвержденных упомянутым выше совместным приказом.

Структура информации в поле «Назначение платежа» расчетного документа имеет следующий вид (по горизонтали значение показателей): «Код бюджетной классификации», «Код ОКАТО», «Основание платежа», «Налоговый период», «Номер документа», «Вид платежа», «Сумма» и «Примечание».

Отдельные кодовые показатели и их значения с подробными пояснени-

ями рассматриваются в Правилах указания информации в поле «Назначение платежа» в расчетных документах.

По одному расчетному документу в поле «Назначение платежа» указывается только один налог или сбор. При выполнении необходимых условий новыми правилами разрешается одним расчетным документом перечислять несколько видов платежей. Это следующие условия:

- 1) денежные средства зачисляются на один код классификации доходов бюджетов Российской Федерации (т.е. уплата по одному налогу или сбору);
- 2) платежи осуществляются на основании одного и того же документа (одинаковое значение показателей «Номер документа» и «Дата документа»);
- 3) длина поля «Назначение платежа» не превышает 210 символов (максимальная длина полей «Платательщик» и «Получатель» – 160 символов).

Налоговые инспекции (управления) будут доводить до налогоплательщика значения кодов показателей «Код бюджетной классификации» и «Код ОКАТО».

В рекомендациях рассмотрены возможные случаи перечисления денежных средств в бюджеты различных уровней и приведены значения показателей, которые при этом следует вносить в поле «Назначение платежа».

Расчеты с помощью платежных поручений осуществляются по договоренности сторон и по товарным операциям, которые могут быть срочными, досрочными и отсроченными.

Срочный платеж совершается в следующих вариантах:

- 1) авансовый платеж, т. е. до отгрузки товара или предоставления (оказания) услуг;
- 2) после отгрузки товара или оказания услуг, т. е. путем прямого акцепта товара или выполненных услуг (работ);
- 3) частичные платежи при крупных сделках.

Досрочный и отсроченный платежи могут иметь место в рамках договорных отношений без ущерба для финансового положения сторон.

С введением в июле 1992 г. предварительной оплаты и формы расчетного документа платежного требования-поручения поставщику предоставлено право о востребовании стоимости товаров или оказания услуг через банк с покупателя.

Поставщик, выписав платежные требования-поручения вместе с транспортно-отгрузочными документами (три экземпляра), направляет их в банк покупателя. Банк покупателя, получив документы, передает плательщику платежные требования-поручения, оставляя транспортно-отгрузочные документы в картотеке № 1 плательщика. Плательщик обязан возвратить в обслуживающий банк платежное требование-поручение в течение трех дней со дня поступления его в банк плательщика.

При согласии полностью или частично произвести оплату руководитель и главный бухгалтер предприятия-плательщика подписывают и ставят

оттиск печати на всех экземплярах платежного требования-поручения и передают их в обслуживающий банк.

Об отказе полностью или частично оплатить платежное требование-поручение плательщик уведомляет обслуживающий его банк в течение трех дней после получения документов.

Для контроля за движением денежных средств на счетах в банке и для отражения этих операций в бухгалтерском учете организации регулярно получают из банка выписки из расчетных счетов. В выписках указываются все суммы поступлений и платежей, дата и номер документов, прилагаемых к выписке, на основании которых были произведены записи.

Получив выписку банка, главный бухгалтер подбирает к ней расчетно-платежные документы, записав карандашом напротив каждой суммы название организации, и указывает корреспондирующий счет. Надо помнить, что записи по дебету в выписке означают списание денег, а записи по кредиту – поступление денег на счет. Это объясняется тем, что расчетные счета организации в учете банка являются пассивными счетами, на которых учитываются привлеченные средства.

Движение средств по счету. Первичные документы

На расчетный счет поступают денежные средства за проданную продукцию, за выполненные работы и услуги на сторону, кредиты банка, свободные денежные средства из кассы, прочие поступления по основной деятельности. Деньги на расчетный счет зачисляют согласно банковским правилам на основании типовых денежных и расчетных документов. Например, наличные деньги из кассы предприятие вносит на расчетный счет, как известно, на основании объявления на взнос наличных денег. При этом банк выдает квитанцию о приеме денег.

Средства, поступающие от заготовительных организаций за проданную продукцию и от различных организаций за выполненные работы и услуги, банк зачисляет на расчетный счет на основании документов этих организаций о перечислении долга.

В ряде случаев согласно банковским правилам деньги по товарным операциям могут быть взысканы на основании распорядительных документов получателя. В этих случаях организация-получатель выписывает и сдает в банк для получения платежа специальный документ – платежное требование. По этому документу причитающуюся сумму банк перечисляет со счета плательщика на счет предприятия-получателя.

С расчетного счета производятся следующие платежи: за полученные от других организаций и предприятий товарно-материальные ценности и оказанные услуги, выдача наличных денег в кассу для оплаты труда и на различные хозяйственные нужды, по обязательствам перед государственным бюджетом, на погашение задолженности по банковским кредитам, прочие, связанные с хозяйственной деятельностью. Все платежи с расчетного счета банк производит по мере поступления документов для

оплаты. Но если на счете недостаточно средств для оплаты всех документов, то соблюдается очередность в соответствии с хронологической последовательностью поступления документов к оплате (с учетом установленных групп очередности).

Платежи с расчетных счетов производятся на основании распорядительных документов предприятий и по платежным документам организаций-получателей. К распорядительным документам относятся: денежные чеки, платежные поручения и некоторые другие документы. По денежному чеку банк выдает с расчетного счета наличные деньги. По платежному поручению банк производит безналичное перечисление средств на счет другой организации. В платежном поручении указывают: наименование получателя и адрес его банка, сумму перечисленных средств и вид платежа. Все распорядительные документы выписывает предприятие и предъявляет их в учреждение банка. На основании этих документов банк перечисляет средства со счета.

Самостоятельно банк снимает со счетов предприятий денежные средства и перечисляет их организациям-получателям на основании платежных требований, выставленных организацией-получателем на данное предприятие. В этих случаях от предприятия особых распорядительных документов не требуется. Следует лишь подтвердить банку необходимость оплаты данного документа (распорядительная подпись на документе). По некоторым документам банк списывает средства с расчетных счетов в беспорядочном порядке (вне зависимости от согласия плательщика). К таким документам относятся, например, исполнительные листы народных судов, приказы органов Государственного арбитража. На основании этих документов получатель выписывает инкассовые поручения или платежное требование, по которым банк переводит ему средства.

Для контроля за движением денежных средств на счетах в банке и для отражения этих операций в учете предприятия периодически получают из банка выписки из расчетных счетов. В выписках указывают все суммы поступлений и платежей. К выписке прилагаются соответствующие документы, на основании которых были произведены записи. Практически выписки представляют собой вторые экземпляры соответствующего лицевого счета предприятия, ведущегося в банке.

Учет по счету 51. Корреспонденция счетов

Учет движения средств в бухгалтерии предприятий ведется на активном счете 51 «Расчетные счета». По дебету отражается поступление денежных средств на расчетный счет в банке. В зависимости от источника поступления денег корреспондирующими могут быть счет 50 «Касса», счета учета расчетов, счета учета кредитов банка и т.д.

Основанием для бухгалтерских записей по счету 51 «Расчетные счета» являются выписки банка с приложенными документами. В выписках текст закодирован, поскольку в банке лицевые счета клиентов обрабатываются на вычислительных машинах.

Полученные выписки бухгалтерия предприятия тщательно проверяет по соответствующим документам, являющимся основанием для платежей. Если при проверке обнаружатся допущенные банком ошибки, то суммы ошибочных записей бухгалтерия предприятия должна отнести на субсчет 2 »Расчеты по претензиям» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами кредиторами» и немедленно сообщить об этом учреждению банка, в котором открыт расчетный счет.

После декодирования и тщательной проверки выписок на основании приложенных документов делается бухгалтерская разметка сумм, прошедших по счету. Для этого против каждой суммы в выписке ставится номер корреспондирующего счета.

Движение средств на расчётном счёте

Руководитель и главный бухгалтер любой организации знают, что ниоткуда деньги на расчётный счёт не поступают и произвольно банк их не списывает. Для совершения всех операций должны иметься основания (счета-фактуры, решения судов, акты административных правонарушений, инкассовые поручения, чеки, счета и др.).

Лица, от которых исходит инициатива о перечислении средств кому-то, за что-то, тогда-то подают любыми доступными средствами соответствующую информацию (счета, служебные записки и т.п.) в финансово-экономическую (бухгалтерскую) службу финансовому бухгалтеру, ответственному за учёт движения финансовых потоков. Финансовый бухгалтер заносит эти данные в «Календарь планируемых платежей» отдельными строками. Лицо, ответственное за использование средств (распорядитель кредитов или уполномоченное им лицо), просматривает «Календарь планируемых платежей» и исходные документы и ставит дату, когда нужно исполнить перечисление. После этого, финансовый бухгалтер в установленное время просматривает «Календарь планируемых платежей», выбирает строки, с наступившей датой распоряжений, готовит платёжные поручения, передаёт на подпись руководителю, после чего сдаёт в банк. При наличии компьютера поручение пересылается в обслуживаемый банк автоматически по линии Клиент-банк.

Платёжное поручение – это письменное распоряжение плательщика своему обслуживающему банку о списании с его расчётного счёта и зачисления на счёт получателя (поставщикам, финансовым органам, другим организациям), находящегося в любом банке, определённой суммы денежных средств.

Платёжные поручения действительны в течение 10 дней со дня выписки. Они, как и другие банковские документы, заполняются на пишущей машинке без исправлений и подчисток, печатаются на бланке ф. 0401060 под копирку или на компьютере в количестве от 2 до 3 экз., в зависимости от того, в каком банке находится р/счет. При оформлении платёжного поручения следует правильно указывать получателя и его бан-

ковские реквизиты (от этого зависит скорость и точность перечисления сумм по назначению). Сумма печатается сначала первой строки прописью с заглавной буквы. Ее цифровое значение повторяется в правом стороне на строку ниже. При заполнении поручения в реквизитах плательщика и получателя перед их наименованиями обязательно должны указываться идентификационные номера налогоплательщиков (ИНН/КПП), присвоенные в ГНИ при постановке на учет (Юцифр / Юцифр). ИНН не указывается в тех случаях, когда получателями или плательщиками являются учреждения ЦБ России, нерезиденты, а также в случаях использования кредитной организацией платежного поручения в качестве сводного для представления расчетных документов своих клиентов в учреждения ЦБ России. Банковский идентификационный код указывается в графе «БИК» (9 цифр) в правой части поручения. В правой стороне бланка платёжного поручения сверху вниз проставляется сначала номер р/счета плательщика (20 цифр), ниже номер кор/счета (20 цифр) кредитной организации, обслуживающей плательщика. Ниже размещается кор/счёт и расчётный счёт получателя. При расчетах платежными поручениями в нижней части бланка необходимо четко указывать назначение платежа. В каждом конкретном случае нужно писать «Предоплата» или «Товар получен». При этом следует указывать: за что, по какому документу, от какого числа. Еще ниже ставятся подписи руководителя, главного бухгалтера и печать предприятия. Работник банка принимает платежное поручение к исполнению, проверяет правильность заполнения, ставит штамп на все экземпляры, а последний возвращает бухгалтеру для отражения данной операции на предприятии по расчётному счету. Платежное поручение принимается банком от плательщика к исполнению только при наличии средств на счете, если в договоре с банком не оговорены другие условия (помещение в картотеку).

Платёжное требование – это документ, который предъявляет поставщик покупателю через свой обслуживающий банк, для взыскания с покупателя указанной суммы и зачисления её на расчётный счёт поставщика. Платежное требование (ф. № 0401061) представляет собой требование поставщика к покупателю оплатить на основании направленных ему, минуя банк, расчетных и отгрузочных документов стоимость поставленной по договору продукции, выполненных работ, оказанных услуг. Платёжное требование оформляется по тем же правилам что и платежное поручение в 3–5 экз. и направляется плательщику через банк. Плательщик после получения платежного требования, обязан рассмотреть правильность его выставления и дать согласие на оплату или отказаться от оплаты. Срок, в течение которого плательщик обязан предоставить в банк согласие или отказ на оплату, определяется банком. Банк плательщика на основании первого экземпляра требования производит списание средств со счета плательщика и направляет второй (и третий) банку, обслуживающему поставщика. При отсутствии достаточных средств на счете плательщика и

права получения краткосрочного кредита, платежные требования помещаются в картотеку с начислением пени в установленном порядке.

Бесспорные взыскания – это списание с расчётного (валютного) счёта средств без согласия его владельца. В бесспорном порядке взыскиваются платежи в федеральный бюджет по требованию финансовых органов, в ФСС, ФМС, ПФР передачей этими органами в обслуживающий клиента банк инкассового поручения.

Бестоварные счета – это счета (платёжные требования), по которым не было отгрузки (отпуска) товаров или оказания услуг.

Предварительная оплата – это оплата товаров до их отправки плательщику (покупателю).

Почтовые переводы – это форма безналичных расчётов. Предприятия могут совершать со своих расчётных счетов переводы через предприятия почтовой связи средства отдельным лицам (алименты истцам, командированным лицам, уполномоченным лицам и др.).

3. Учет денежных средств на специальных счетах

Счёт 55 «Специальные счета в банках» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за её пределами, в аккредитивах, чековых книжках, иных платёжных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению. Специальный счет открывается банком для замораживания средств, при открытии аккредитива, при выдаче лимитированных чековых книжек; отдельный счет открывается организации при получении корпоративных банковских расчетных карт и пр. Особенности счёта 55 «Специальные счета в банках» – «замораживание» денежных средств организации на установленное время и установленные цели с возможностью немедленного использования всей «замороженной» суммы на эти цели.

Средства, переводимые организацией на прочие счета, учитываются на различных субсчетах балансового счета 55 «Специальные счета в банках». На этих же счетах учитываются средства целевого финансирования, которые должны быть учтены, обособлено от других средств.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1) 55.1 «Аккредитивы»;
- 2) 55.2 «Чековые книжки»;
- 3) 55.3 «Депозитные счета»;
- 4) 55.4 «Корпоративные банковские карты» и др.

Учёт операций по аккредитивной форме расчётов

Аккредитив – это банковский документ, который оформляет покупатель товара в банке, где имеет счет. Как правило, при открытии аккредитива банк списывает сумму, на которую открывается аккредитив с расчетного (рублевого или валютного) счета клиента, помещая деньги в беспроцентный депозит. Аккредитивная форма расчетов применяется в двух случаях: когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставках продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления. В аккредитиве изложены все требования покупателя к товару и к оформлению документов на товар, при выполнении которых банк, исполняющий аккредитив, вправе перевести деньги продавцу с аккредитивного счета покупателя. Каждый аккредитив предназначен для расчетов только с одним поставщиком и выставляется на срок, указанный в договоре, который может быть продлен по согласию поставщика и покупателя. Получатель средств может досрочно отказаться от использования аккредитива, если это предусмотрено условиями аккредитива.

Особенность аккредитивной формы расчетов состоит в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки им продукции.

Аккредитив – поручение отделения банка покупателя отделению банка поставщика об открытии специального аккредитивного счета для немедленной оплаты поставщика на условиях, предусмотренных в аккредитивном заявлении, и в пределах указанной в заявлении суммы. В России аккредитивная форма расчетов не очень распространена, но в международных расчетах используется часто. Поэтому если организация планирует заниматься экспортом или импортом товара ей необходимо представлять все преимущества и недостатки этой формы расчетов.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются следующие условия:

- 1) наименование банка-эмитента;
- 2) наименование банка, обслуживающего получателя средств;
- 3) наименование получателя средств;
- 4) сумма аккредитива;
- 5) вид аккредитива;
- 6) способ извещения получателя средств об открытии аккредитива;
- 7) способ извещения плательщика о номере счета для депонирования средств, открытого исполняющим банком;
- 8) полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств;
- 9) сроки действия аккредитива, представления документов, подтверждающих поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг), и требования к оформлению указанных документов;

- 10) условия оплаты (с акцептом или без акцепта);
- 11) ответственность за неисполнение (ненадлежащее исполнение) обязательств.

В основной договор могут быть включены иные условия, касающиеся порядка расчетов по аккредитиву.

Форма заявления на открытие аккредитива для расчетов с российским покупателем установлена Центральным Банком России Положением от 3 октября 2002 г. N 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации». Форма заявления на открытие аккредитива в валюте, для осуществления международных расчетов Центральным банком не установлена, и банки, уполномоченные на ведение валютных операций, разрабатывают такую форму сами.

Для открытия аккредитива плательщик представляет обслуживающему банку аккредитив на бланке формы № 0401063 (см. Приложение 2), в котором плательщик обязан указать:

- 1) вид аккредитива (при отсутствии указания на то, что аккредитив является безотзывным, он считается отзывным);
- 2) условия оплаты аккредитива (с акцептом или без акцепта);
- 3) номер счета, открытый исполняющим банком для депонирования средств при покрытом (депонированном) аккредитиве;
- 4) срок действия аккредитива с указанием даты (число, месяц и год) его закрытия;
- 5) полное и точное наименование документов, против которых производится платеж по аккредитиву;
- 6) наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, номер и дату основного договора, срок отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг), грузополучателя и место назначения (при оплате товаров).

При отсутствии хотя бы одного из этих реквизитов банк отказывает в открытии аккредитива.

Представленное заявление регистрируется банком плательщика в специальном журнале и приходится по внебалансовому счету № 9931 «Аккредитивы к оплате». Заявление на открытие аккредитива представляется в количестве экземпляров, необходимых банку плательщика для выполнения условий аккредитива (обычно в пяти экземплярах).

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита.

Остаток неиспользованного аккредитива возвращают организации-покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

Банк покупателя списывает с расчетного (рублевого, валютного), или с кредитного счета покупателя сумму, указанную в заявлении на от-

крытие аккредитива. Затем, банк покупателя извещает банк поставщика об открытии покупателем аккредитива и его условиях (условия аккредитива оговорены в контракте между поставщиком и покупателем).

Банк поставщика извещает поставщика о том, что в его пользу открыт аккредитив и об его условиях. В случае отсутствия разногласий между поставщиком и покупателем по условиям аккредитива, поставщик отгружает товар и предъявляет отгрузочные, товарораспорядительные и пр. документы в свой банк. Банк проверяет документы на предмет их соответствия условиям аккредитива, и при отсутствии расхождений с требованиями аккредитива, зачисляет деньги на счет поставщика и отправляет документы в банк покупателя.

Если в представленных поставщиком документах имеются расхождения с условиями аккредитива, банк возвращает комплект документов поставщику. Далее, в зависимости от сути расхождений документов и условий аккредитива, поставщик либо исправляет допущенные ошибки и предъявляет документы вновь, либо договаривается с покупателем об изменении условий аккредитива с тем, чтобы имеющиеся документы могли быть приняты банком. Последнее, конечно, не всегда возможно, поэтому, давая транспортной компании разнарядку на отгрузку, следует уделить особенное внимание оформлению отгрузочных и товаросопроводительных документов.

Аккредитивная форма расчетов является одной из наиболее сложных, но в то же время наиболее безопасных для сторон форм расчетов. При правильных формулировках условий аккредитива, и требований к документам, против которых банк должен перевести деньги поставщику, аккредитив предоставляет экспортеру возможность исключить риск отказа покупателя принять товар и гарантирует своевременность получения платежа (при соблюдении экспортером всех условий аккредитива).

Основные принципы совершения операции с аккредитивами в международной торговле изложены в «Унифицированных правилах и обычаях для документарных аккредитивов» (в ред. 1993 г.), опубликованных Международной торговой палатой (публикация МТП 500). Правила являются обязательными для всех заинтересованных сторон при условии, что ссылка на них содержится в аккредитиве.

Необходимость введения Унифицированных правил обусловлена различиями в правовом регулировании разных стран, что могло бы привести к разногласиям в понимании и трактовке тех или иных условий расчетов. Унифицированные правила устраняют множество возможных разногласий и споров, поскольку обобщают международную практику в области документарного аккредитива.

Учёт операций по расчётам чеками и чековыми книжками

В России расчеты чеками между юридическими лицами применяются довольно редко. Чековые книжки используются главным образом для снятия организацией наличных денег со своего счета в банке. Денежные

средства, предназначенные для расчетов чеками, депонируются на специальном счете в банке, при этом банк списывает часть денежных средств с расчетного счета организации на специальный счет (или оформляет краткосрочный кредит банка).

Для снятия наличных денежных средств с расчетного счета (на выплату заработной платы работникам, выдачу средств под отчет, и пр.) банк, как правило, выдает организации чековую книжку. Для того, чтобы снять наличные деньги со своего счета, организация выписывает чек, заверяет его подписями уполномоченных лиц и печатью организации и представляет в банк. Положением ЦБ РФ «О безналичных расчетах в Российской Федерации» от 03.10.2002 N 2-П (в ред. от 11.06.2004 г.) установлены определенные требования к расчетам чеками, действующие в Российской Федерации.

Чек – это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Поясним некоторые понятия действующие в чековом обращении:

чекодатель – юридическое лицо, имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков;

чекодержатель – юридическое лицо, в пользу которого выдан чек, плательщик – банк, в котором находятся денежные средства чекодателя. Порядок условия использования чеков в платежном обороте регулируются частью второй Гражданского кодекса Российской Федерации, а в части, им не урегулированной, – другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя. В качестве плательщика по чеку может быть указан только банк, где чекодатель имеет средства, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате. Предъявлением чека к оплате считается представление чека для получения платежа в банк, обслуживающий чекодержателя. Выдача чека не погашает денежного обязательства, во исполнение которого он выдан. Плательщик по чеку обязан удостовериться всеми возможными способами в подлинности чека. Порядок возложения убытков, возникших вследствие оплаты плательщиком подложного, похищенного или утраченного чека, регулируется законодательством.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности. Их хранение осуществляется в порядке, установленном нормативными актами Банка России. Чеки, выпускаемые кредитными организациями, могут применяться для осуществления безналичных расчетов. В случае, когда сфера обращения чеков ограничивается кредитной организацией и ее клиентами, чеки используются на основании договора о расчетах чеками, заключаемого между кредитной организацией и клиентом.

Чек должен содержать все обязательные реквизиты, установленные частью второй Гражданского кодекса Российской Федерации, а также мо-

жет содержать дополнительные реквизиты, определяемые спецификой банковской деятельности и налоговым законодательством. Форма чека определяется кредитной организацией самостоятельно.

Статьей 878 ГК РФ определены следующие обязательные реквизиты чека:

- 1) наименование «чек», включенное в текст документа;
- 2) поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму;
- 3) наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж;
- 4) указание валюты платежа;
- 5) указание даты и места составления чека;
- 6) подпись лица, выписавшего чек, – чекодателя.

Отсутствие в документе какого-либо из указанных реквизитов лишает его силы чека.

Чек, не содержащий указание места его составления, рассматривается как подписанный в месте нахождения чекодателя.

В международных торговых отношениях, где практически отсутствуют расчеты наличными в нашем понимании, а понятие «cash» означает немедленную оплату против документов (безналичным путем), до недавнего (в историческом масштабе) времени расчеты чеками были распространены чрезвычайно широко. Женевская Конвенция, устанавливающая «Единообразный Закон о чеках» была подписана 19 марта 1931 г. (вступила в силу 1 января 1934 г.).

Россия к Конвенции не присоединилась, поэтому наше законодательство о чековом обращении ограничивается ст. 877-885 Гражданского кодекса РФ и приказами Банка России. Но поскольку в международных расчетах действуют положения, установленные Женевской конвенцией, и некоторые из них (например, о сроках предъявления чеков к платежу) отличаются от положений Гражданского кодекса РФ, организациям, планирующим экспортно-импортные операции, вероятно, будет небезынтесным ознакомиться с действующими международными положениями, касающимися чекового обращения.

Предъявление чека к платежу возможно путем его непосредственного предъявления банку-плательщику, а также путем представления чека в банк, обслуживающий чекодержателя, на инкассо для получения платежа.

Сроки предъявления чека к платежу в международной практике отличаются от сроков предъявления чека, установленных России.

Согласно п. 2.12 Положения Банка России от 3 октября 2002 г. № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» расчетные документы действительны к предъявлению в обслуживающий банк в течение 10 календарных дней, не считая дня их выписки.

Заключение

Для осуществления расчетов с организациями, бюджетом, фондами каждое предприятие, находящееся на самостоятельном балансе, открывает расчетный счет в любом отделении любого коммерческого банка.

Предприятие может иметь несколько расчетных счетов в различных банках. В соответствии со ст. 23 п.2 I ч. НК РФ организации обязаны в течение 10 дней сообщить в налоговые органы об открытии расчетного счета (штраф – 5000р).

Для расчетов с банком применяются следующие документы:

1. *платежное поручение* – это распоряжение банку о снятии или зачислении денежных средств на расчетный счет, а также *платежное требование, аккредитив, чеки, инкассовые поручения* (см. первичные документы и их формы);

2. *чек из чековой книжки*, по которому с расчетного счета организация получает наличные деньги в кассу;

3. *выписка банка с расчетного счета*, выдается организациям по их требованию и является регистром банковским, в котором по дебету отражаются операции, которые у организации проходят по кредиту и наоборот. К выписке банка прилагаются документы, подтверждающие зачисление или списание денежных средств с расчетного счета;

4. *объявление на взнос наличными*, по которому организация сдает на расчетный счет наличные денежные средства из кассы.

Синтетический учет банковских операций:

1. Сдан остаток сверхлимитных денежных средств кассы на расчетный счет *Д51 К50*

2. Зачислена на расчетный счет выручка за проданную продукцию, работы, услуги – учет продаж по оплате *Д51 К90*

3. Зачислена на расчетный счет выручка за проданную продукцию, работы, услуги – учет продаж по отгрузке (метод начисления) *Д51 К62*

4. Поступила выручка на расчетный счет за проданные ОС, МПЗ, ценные бумаги, НМА и прочие активы *Д51 К91,62*

5. Зачислен на расчетный счет краткосрочный или долгосрочный кредит или заем *Д51 К66,67*

6. Зачислены на расчетный счет штрафы, пени, неустойки, а также банковский процент по расчетному счету *Д51 К91*

7. Поступила на расчетный счет предоплата от покупателей и заказчиков или погашена ими дебиторская задолженность *Д51 К62/1,2*

8. Зачислено на расчетный счет в погашение задолженности от прочих дебиторов и кредиторов (например, арендная плата) *Д51 К76*

9. Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам или перечислены авансы *Д60/1,2 К51*

10. Перечислены с расчетного счета штрафы, пени, неустойки, а также за расчетно-кассовое обслуживание (услуги) банка *Д91 К51*

11. Перечислены налоги бюджету, платежи фондам, профсоюзу *Д68,69,76 К51*

12. Погашен краткосрочный или долгосрочный кредит или заем *Д66,67 К51*

13. Получены наличными денежными средствами в кассу с расчетного счета *Д50 К51*

14. Перечислено с расчетного счета заработная плата работникам организации на пластиковые карточки и сберегательные книжки *Д70 К51*

15. Получены безвозмездно денежные средства (благотворительные взносы) *Д51 К91*

16. Перечислены денежные средства в виде благотворительного взноса *Д91 К51*

Контрольные вопросы

1. Принципы организации безналичных расчетов.
2. Учет денежных средств на расчетном счете.
3. Расчеты платежными поручениями.
4. Расчеты платежными требованиями и инкассовыми поручениями.
5. Чековая форма расчетов. Расчеты по аккредитиву.
6. Учет на специальных счетах. Учет переводов в пути.

Тема 17. Особенности учета операций по валютным счетам

План

Введение

1. Виды внешнеторговых сделок и расчеты по ним.
2. Валютные операции.
3. Учет операций по валютным счетам. Учет курсовых разниц.

Введение

В современных условиях хозяйствования многие предприятия поставлены в условия самостоятельного выбора стратегии и тактики своего развития. Самофинансирование предприятием своей деятельности стало первоочередной задачей. В условиях конкуренции и нестабильной внешней среды необходимо оперативно реагировать на отклонения от нормальной деятельности предприятия. Хозяйственная деятельность любого предприятия неразрывно связана с движением денежных средств. Каждая хо-

зяйственная операция вызывает либо поступление, либо расходование денежных средств.

Денежные средства обслуживают практически все аспекты операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Непрерывный процесс движения денежных средств во времени представляет собой денежный поток, который образно сравнивают с системой «финансового кровообращения», обеспечивающей жизнеспособность организации. От полноты и своевременности обеспечения процесса снабжения, производства и сбыта продукции денежными ресурсами зависят результаты основной деятельности предприятия, степень его финансовой устойчивости и платежеспособности, конкурентные преимущества, необходимые для текущего и перспективного развития.

1. Виды внешнеторговых сделок и расчеты по ним

Многообразие видов внешнеторговых сделок в мировой торговле находится в тесной взаимосвязи с предметом сделки (товар, услуги, результат интеллектуальной деятельности, аренда оборудования и т.д.), его особенностями (сырьевые товары, готовая машинно-техническая продукция и т.п.) и организационными формами торговли на мировом рынке, а также в зависимости от каналов сбыта и характера взаимоотношений между внешнеторговыми партнерами. В данном случае внешнеторговые сделки могут заключаться напрямую- непосредственно между экспортером и импортером- или с участием посредников и посреднических фирм.

Внешнеторговая сделка – договор (соглашение) между двумя или несколькими сторонами, находящимися в разных странах, по поставке товара определенного количества и качества или оказанию услуг в соответствии с согласованными условиями.

Определение международного характера сделки дано в Конвенции ООН о договорах международной купли- продажи товаров (Венская конвенция 1980 г.) и в Новой Гаагской конвенции о праве, применяемом к договорам международной купли-продажи 1985 г.

Свидетельством международного характера договора является только один признак- расположение коммерческих предприятий контрагентов в разных государствах.

В международной практике существуют различные критерии определения принадлежности коммерческого предприятия тому или иному государству. Такими критериями могут являться: место учреждения (США, Великобритания), место нахождения правления юридического лица (Франция, Германия), место основной деятельности юридического лица (Италия). В России для определения правоспособности предприятий при совершении сделок используется критерий места их учреждения в качестве юридического лица.

Применительно к договорным отношениям участников ВЭД с партнерами иностранных государств используются различные термины: «сделка», «договор», «соглашение», «контракт».

Как известно, понятие «сделка» шире понятия «договор/контракт».

Сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей.

Двух- или многосторонние сделки именуются договорами. Под терминами «сделка», «контракт», «соглашение» применительно к отношениям во внешнеэкономической деятельности имеется в виду договор. Отношения, возникающие из договора/контракта, называются договорными(контрактными), а обязательства сторон, вытекающие из договора (контракта)- обязательства по договору(контракту).

Внешнеторговые сделки представляют собой комплекс основных и вспомогательных (обеспечивающих) видов коммерческой деятельности, т.е. набор технических приемов, последовательное применение которых обеспечивает реализацию договора купли-продажи.

Основным их видом являются экспортно-импортные сделки. При этом экспортная сделка – это реализация гражданских прав и обязанностей, связанная с продажей товара иностранному партнеру с вывозом товара из страны продавца. Импортная сделка представляет собой реализацию гражданских прав и обязанностей, связанную с закупкой у иностранного продавца и ввозом иностранных товаров, технологий и услуг в страну покупателя для последующей реализации на внутреннем рынке.

Помимо этого, следует отличать сделки неторгового характера, «невидимый экспорт»: услуги, туризм, страхование, банковские операции, реализация которых осуществляется на уровне международной торговли.

Разновидностью экспортно-импортных сделок являются реэкспортные, которые предусматривают обратный вывоз ранее ввезенного из-за границы товара без какой-либо переработки, и реимпортные- ввоз ранее вывезенного товара, также не подвергавшегося переработке.

Основанием для реэкспорта могут быть несколько ситуаций. Во-первых, использование традиционно сложившихся организационных форм торговли на внешнем рынке, таких, как международные биржи и аукционы. Реэкспорт в этом случае является естественным продолжением торговой операции, требующей для продажи через биржу или аукцион ввоза товара в страну их местонахождения с последующим его вывозом покупателем третьей страны.

Во-вторых, ситуация вынужденного реэкспорта может возникнуть в процессе прерывания нормального хода внешнеторговой операции в случае отказа покупателя оплатить товар в момент прибытия его в порт назначения или состояния банкротства покупателя, наступившего на момент отправки ему товара.

Резэкспорт выступает также составной частью более сложной внешнеторговой операции, например, при реализации крупных проектов строительства объектов за рубежом, требующих закупок отдельных видов материалов и комплектного оборудования в третьих странах, часто минуя завоз его в страну резэкспортера. Резэкспортные операции могут, кроме того, быть использованы с целью получения прибыли за счет перепродажи на различных рынках и разницы в ценах.

Осуществление всех видов основных внешнеторговых сделок и их содержание обеспечиваются условиями таможенных режимов, устанавливаемых государствами.

К обеспечивающим внешнеторговым сделкам можно отнести транспортные, страховые, финансово-расчетные (предоставление кредита, передачу залога, акцепт переводного векселя), таможенные, подачу заявки на торговую марку или патент. К обеспечивающим сделкам относят также посреднические услуги через договоры и соглашения, например, по проведению рекламной кампании, исследованию конъюнктуры рынка, по доставке груза, обеспечению платежных операций через банки и т.п.

Эти операции могут выполняться как самими экспортерами и импортерами, так и другими обслуживающими внешнюю торговлю фирмами и организациями на основании комиссионных соглашений и договоров, в зависимости от сложности основной внешнеторговой операции. Практика свидетельствует, что на одну основную операцию приходится более десяти вспомогательных.

Таким образом, внешнеторговая сделка охватывает разнообразные сферы взаимоотношений экономического, финансового и правового характера между партнерами, которые осуществляются на основе заключаемых внешнеторговых сделок. Из общего числа разновидностей внешнеторговых сделок традиционными являются сделки купли-продажи, которые корреспондируются, прежде всего, с предметом продажи и, следовательно, делятся на две категории: сделки купли-продажи товаров и сделки, предметом которых является оказание услуг за рубежом. Они могут также присутствовать в качестве составного элемента и в международной производственной кооперации или научно-техническом сотрудничестве.

Также выделяют следующие типы внешнеторговых сделок:

- подрядные;
- инжиниринговые;
- арендные;
- лизинговые;
- бартерные;
- лицензионные;
- компенсационные и др.

Арендные сделки относятся к основным видам сделок купли-продажи услуг (наряду с лицензионными и подрядными) и характерны для

торговли машинами и оборудованием. Наибольшее распространение во ВЭД получил финансовый лизинг. Лизинг- форма товарного кредита, один из видов финансирования приобретения оборудования, недвижимости и прочих основных фондов. Финансовый лизинг- это арендная сделка на срок полной амортизации или близкий к периоду полной амортизации. В течение срока аренды арендодателю полностью возмещаются все расходы и обеспечивается получение прибыли за счет арендных платежей. Оперативный лизинг- это сдача в аренду заранее приобретенных арендодателем товаров на определенный срок. При оперативном лизинге арендные ставки обычно выше, чем при финансовом. Это вызвано тем, что арендодатель не рассчитывает амортизировать все свои затраты за счет поступлений от одного арендатора и берет на себя различные риски: коммерческие, морального старения оборудования, возникновения непредвиденных затрат из-за ремонта или простоев техники и т. п.

Компенсационный лизинг – вид аренды, при которой арендная плата производится поставками продукции, изготовленной на арендуемом оборудовании. Международный лизинг- это финансовая сделка, при которой объекты лизинга находятся на территории разных государств.

Договорные условия международных лизинговых сделок отличаются сложной регламентацией прав и обязанностей контрагентов. С целью исключения дополнительных проблем, связанных с несопоставимостью конкретных норм с национальными правовыми системами, а также в целях унификации договорных отношений в лизинговых сделках подписана Конвенция о международной финансовой аренде (1988 г.), положения которой обеспечивают сбалансированность позиций участников сделки и благоприятные условия их реализации.

Международный инжиниринг – предоставление комплекса или отдельных видов инженерных видов инженерных, коммерческих и научно-технических услуг, связанных с проектированием, строительством, вводом объектов в эксплуатацию, разработкой новых технологий, обслуживанием процесса производства. В соответствии с классификацией Европейской Экономической Комиссии ООН различают три вида инжиниринга- консультативный, технологический и строительный.

Консультативный инжиниринг предполагает предоставление услуг и профессиональных знаний при проведении предпроектных исследований, подготовке торгов, проектировании объектов, разработке планов строительства, а также при оптимизации процесса эксплуатации и управления предприятием.

Технологический инжиниринг означает предоставление заказчику технологии, необходимой для строительства объекта и его эксплуатации, разработку проектов по энерго-, водоснабжению, транспорту и др.

Строительный инжиниринг предполагает поставки оборудования, проведения строительных и монтажных работ при сооружении объекта заказчика.

В международной практике оказания инжиниринговых услуг при строительстве и эксплуатации промышленных объектов основным каналом для получения заказов служат международные торги, а основанием для подготовки подрядного контракта выступает тендерная документация.

Подрядная деятельность инжиниринговых фирм заключается в том, что она принимает на себя роль генеральных поставщиков и генеральных подрядчиков при поставках комплектного оборудования и при сооружении объектов.

Тесно сотрудничая с банками, инжиниринговые компании могут финансировать поставки и работы за счет собственных или заемных средств. Крупные инжиниринговые компании могут выступать в качестве руководящего органа консорциума, в которые входят поставщики оборудования и производители работ.

Лицензионные сделки в международной практике характерны при коммерческом обмене технологиями и реализуются обычно на основе заключаемых договоров на передачу ноу-хау. Такие договоры традиционно именуются лицензионными. Это означает, что в данном случае речь идет о так называемой бесплатной лицензии. Поскольку договор на передачу ноу-хау отличается от лицензионного договора на изобретение, это требует вышеуказанной оговорки.

Лицензия – разрешение на передачу физическими или юридическими лицами (лицензиарами) принадлежащих им прав на использование изобретения, промышленного образца другим физическим или юридическим лицом (лицензиатом).

В международной торговле существует три вида лицензионных соглашений:

- о простой лицензии, которое дает возможность лицензиару продавать аналогичные лицензии другим лицензиатам, самостоятельно производить и сбывать продукцию на любом рынке;
- об исключительной лицензии, когда лицензиат получает монопольное право на ее использование, включая перепродажу другим организациям в пределах определенной территории.
- о полной лицензии, что означает продажу патента, в результате чего лицензиар навсегда лишается права на свое изобретение.

Оплата стоимости лицензий и ноу-хау производится в зависимости от вида сделки, которая оформляется через соответствующие лицензионные соглашения, где оговаривается комплекс дополнительных обязательств по оказанию помощи лицензиатам в применении технических новшеств.

Независимо от способа оформления передачи информации ноу-хау, она в любом случае является самостоятельным объектом внешнеторговой сделки, подпадая под действие норм регулирования особого предмета сделки, и подлежит специальной оценке при фиксации цены контракта.

Основой компенсационной сделки является международная встречная торговля и ее формы, а также экспортно-импортные операции в рамках производственной кооперации и научно-технического сотрудничества. По видам реализации сделки во встречной торговле разнообразны и классифицируются в зависимости от характера взаимных встречных обязательств, формы компенсации поставок и сроков их исполнения.

Для реализации внешнеторговых сделок в рамках международной встречной торговли обычно рекомендуется рамочное соглашение, в пределах которого заключаются индивидуальные сделки. Рамочное соглашение, называемое иногда соглашением о встречной торговле, представляет договор, который может получить принудительную защиту в праве.

Наиболее типичными компенсационными сделками в международной торговле являются бартерные (на безвалютной основе), коммерческие (с оценкой стоимости) и сделки на основе компенсационного сотрудничества.

Бартерные компенсационные сделки представляют собой простой обмен товарами или услугами (товарообменные операции) без учета их денежной стоимости и реализуются через бартерные соглашения, которые иногда называют компенсационным договором, так как поставка товара одной стороной осуществляется в «компенсацию» поставки другой стороны. Невыполнение одним партнером поставки в соответствии с договором может явиться основанием невыполнения обязательств другим.

Компенсационные сделки на коммерческой основе представляют по сути тот же бартер, только с оценкой стоимости. Они реализуются через соглашения, по которым экспортер заключает отдельный контракт на поставку товара иностранному покупателю и одновременно обязуется закупить определенный объем товара в стране покупателя. Таким образом здесь имеют место два договора купли-продажи: экспорта и встречной закупки. Определение равнозначности стоимости встречных закупок по всему объему экспортной поставки или его части зависит от условий соглашения сторон. Компенсационные сделки на коммерческой основе включают сделки с частичной или полной компенсацией на двух- или трехсторонней основе.

Компенсационные сделки на основе производственного сотрудничества осуществляются в рамках поставок комплектного оборудования и реализуются через компенсационные соглашения. Они предусматривают обязательства экспортера по обеспечению поставки оборудования и технологий на основе долгосрочных кредитов, расчеты за которые осуществляются поставками готовой продукции предприятий или объектов, построенных в стране импортера. Реализация преимуществ компенсационного сотрудничества для участников соглашений зависит от качества планирования и целесообразности создания соответствующего предприятия, глубины проработки технико-экономических обоснований и учета конъюнктуры мирового рынка, а также от предполагаемых сроков строительно-монтажных работ создаваемого предприятия. При экономическом обосно-

вании целесообразности создания компенсационного предприятия весьма сложной проблемой является прогнозирование мировых цен, по которым поставщик будет получать продукцию с построенного объекта в качестве компенсации за свои работы, поставки и услуги.

2. Валютные операции

ВАЛЮТНЫЕ ОПЕРАЦИИ – урегулированные национальным законодательством или международными соглашениями сделки, предметом которых являются валютные ценности. В международных соглашениях (торговых, кредитных, платежных и др.) устанавливаются правовые основы организации и осуществления платежных, кредитных и других отношений сторон и состав их участников. Во многих случаях **ВАЛЮТНЫЕ ОПЕРАЦИИ** – способ реализации обязательств сторон по международным соглашениям: при производстве расчетов по экспорту и импорту товаров, оказании технических услуг, предоставлении межгосударственных и банковских кредитов и т. п. **ВАЛЮТНЫЕ ОПЕРАЦИИ** отличаются большим разнообразием в зависимости от предмета сделки (национальная валюта, коллективная валюта и т. д.) или ее участников (государства, банки, внешнеторговые и другие организации, отдельные граждане). Во взаимоотношениях между государствами используются, например, такие формы **ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ**, как расчеты в порядке клиринга, предоставления товарных и валютных кредитов; во взаимоотношениях между внешнеторговыми организациями (фирмами) – платежи в форме аккредитива, инкассо и переводного поручения (реализуется через банки соответствующих стран), кредитные операции, непосредственно связанные с обслуживанием торгово-экономических отношений, в том числе инвестиционного сотрудничества и оплаты технических услуг, в форме т. н. фирменных кредитов (предоставление отсрочки платежа экспортерами покупателям товаров по внешнеторговым контрактам).

Во взаимоотношениях между банками отдельных стран используются конверсионные операции (продажа одной валюты и покупка другой), депозитные операции (сделки по привлечению и размещению временно свободных валютных средств), предоставление целевых кредитов, связанных с финансированием конкретных закупок в рамках экономического сотрудничества, в том числе при поставках на компенсационной основе; также предоставляются различные виды банковских нецелевых финансовых (денежных) кредитов; во взаимоотношениях отдельных граждан с банками **ВАЛЮТНЫЕ ОПЕРАЦИИ** совершаются по средством переводных поручений, купли-продажи наличной валюты, чеков и т.п. Порядок и способы совершения **ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ** организациями и гражданами определяются нормами валютного законодательства соответствующей страны.

Валютные операции – по законодательству РФ это:

- операции, связанные с переходом права собственности и иных прав на валютные ценности, в том числе операции, связанные с использованием в качестве средства платежа иностранной валюты и платежных документов в иностранной валюте;

- ввоз и пересылка в РФ, а также вывоз и пересылка из РФ валютных ценностей;

- осуществление международных денежных переводов.

Валютные операции, связанные с движением капитала:

- прямые инвестиции – вложения в уставный капитал предприятия с целью извлечения дохода и получения прав на участие в управлении предприятием;

- портфельные инвестиции – приобретение ценных бумаг.

- переводы в оплату права собственности на здания, сооружения и иное недвижимое имущество;

- предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 180 дней по экспорту и импорту товаров, работ и услуг;

- предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;

- валютные операции, не являющиеся текущими валютными операциями.

Основным законодательным актом в области валютных отношений Российской Федерации является Закон 58-ФЗ от 29 июня 2004 г. «О валютном регулировании и валютном контроле», а также другие законы и подзаконные акты. В Законе определены основные понятия: иностранная валюта и валютные ценности, текущие операции платежного баланса, капитальные операции, а также ключевые понятия валютного законодательства – «резидент» и «нерезидент», имеющие различные режимы валютного регулирования.

Валютное законодательство Российской Федерации состоит из настоящего Федерального закона и принятых в соответствии с ним федеральных законов (далее – акты валютного законодательства Российской Федерации).

Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены настоящим Федеральным законом, применяются правила указанного международного договора.

Акты валютного законодательства Российской Федерации и акты органов валютного регулирования применяются к отношениям, возникшим после вступления указанных актов в силу, за исключением случаев, прямо предусмотренных настоящим Федеральным законом или иными федеральными законами.

К отношениям, возникшим до вступления в силу соответствующих актов валютного законодательства Российской Федерации и актов органов валютного регулирования, указанные акты применяются в части прав и обязанностей, возникших после вступления их в силу.

Акты валютного законодательства Российской Федерации и акты органов валютного регулирования, устанавливающие новые обязанности для резидентов и нерезидентов или ухудшающие их положение, обратной силы не имеют.

Акты валютного законодательства Российской Федерации и акты органов валютного регулирования, отменяющие ограничения на осуществление валютных операций или иным образом улучшающие положение резидентов и нерезидентов, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Порядок оценки имущества и обязательств организаций в иностранной валюте установлен специальным Положением по бухгалтерскому учету, обобщившим действующие до этого правила и нормы оценки и учета по данному объекту учета.

В соответствии с указанным Положением стоимость имущества и обязательств организаций, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли курсу Центрального Банка РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте или дату составления отчетности.

За дату представления бухгалтерской отчетности принимают последний календарный день в отчетном периоде.

Валютное регулирование осуществляет Центральный банк РФ. Он устанавливает порядок обязательного перевода, вывоза и пересылки иностранной валюты и ценных бумаг в иностранной валюте, принадлежащих резидентам; выдает валютные лицензии; проводит валютные интервенции на главных валютных биржах страны: ММВБ и Санкт-Петербургской бирже.

В настоящее время в России действует режим плавающего валютного курса, который зависит от спроса и предложения на валютных биржах страны, прежде всего на Московской межбанковской валютной бирже (ММВБ). Официальный курс доллара США к рублю устанавливается Банком России по результатам торгов на ММВБ. Валютные биржи действуют также в других городах Российской Федерации (Санкт-Петербурге, Ростове-на-Дону, Екатеринбурге, Новосибирске и Владивостоке). Важнейшее значение в процессе курсообразования принадлежит ММВБ.

Валютный контроль осуществляется органами валютного контроля и их агентами. Органами валютного контроля являются Центральный банк РФ, а также Правительство РФ.

Агентами валютного контроля выступают организации, которые в соответствии с законодательными актами могут осуществлять функции валютного контроля. Агенты валютного контроля подотчетны соответствующим органам валютного контроля.

В 1999 г. – налоговые органы получили полномочия в области контроля за соблюдением валютного законодательства в пределах их компетенции.

С 1994 г. проводится паспортизация экспортных сделок. При этом по каждой экспортной сделке составляется паспорт, органы валютного кон-

троля (уполномоченные коммерческие банки; и Государственный таможенный комитет) следят за своевременным поступлением валюты.

С 1 января 1996 г. вступила в действие Инструкция по валютному импортному контролю, направленная на совершенствование учета и контроля за импортными операциями. Расчеты так же, как и по экспорту осуществляются только через уполномоченные банки, оформившие импортерами паспорта сделок. Уполномоченный банк производит платежи по импортному контракту, открытие импортных аккредитивов и выдачу банковских гарантий только при наличии подписанного паспорта сделки. Оплата импортируемого товара по контракту импортера может производиться только со счета импортера в его уполномоченном банке или банком-корреспондентом, действующим по его поручению. Это позволяет уменьшать утечку валюты за рубеж.

Основные применимые законодательства и нормативные акты в области движения иностранной валюты:

1. О формировании Ведомостей банковского контроля в соответствии с требованиями Положения Банка России от 01.06.2004 № 258-П.

2. О вопросах валютного контроля, Письмо ГТК России от 10.06.2004 № 13-15/21026.

3. О порядке представления резидентами уполномоченным банкам подтверждающих документов и информации, связанных с проведением валютных операций с нерезидентами по внешнеторговым сделкам, и осуществления уполномоченными банками контроля за ...

4. Положение Банка России от 01.06.2004 № 258-П.

5. О документах по внешнеэкономической деятельности, Письмо Минэкономразвития России от 08.12.2000 № 697-10/IV-4.

6. О порядке осуществления валютного контроля за поступлением в Российскую Федерацию выручки от экспорта товаров (с изменениями на 24 июня 2002 года), Инструкция Банка России от 13.10.1999 № 86-И.

7. Инструкция ГТК России от 13.10.1999 № 01-23/26541.

8. Новое в валютном регулировании и учете операций в иностранной валюте, от 15.04.2004.

Основные принципы осуществления валютных операций в России

По мере интеграции России в мировое хозяйство внешнеэкономическая деятельность (ВЭД) становится все более важным и результирующим фактором ее экономической жизни. Формируется принципиально новая сфера предпринимательства, направленная на самостоятельное освоение внешнего рынка и подчиняющаяся в своей деятельности законам мировой экономики.

Если раньше сфера внешнеэкономических связей была, по существу, уделом лишь десятков специализированных внешнеторговых организаций, то теперь внешнеторговыми операциями занимаются многие тысячи производственных и торговых структур. Появление на внешних рынках рос-

сийских деловых людей, часто профессионально слабо подготовленных, мало знакомых с государственным регулированием ВЭД, нередко приводит к непредвиденным результатам.

В международной экономике между предприятиями постоянно совершаются сделки по поводу покупки средств и предметов труда, реализации продукции (работ, услуг). За все приобретенное со стороны следует уплачивать деньги и соответственно получать средства и за отгруженную продукцию или оказанные услуги. [5,89]

В процессе хозяйственной деятельности предприятия на мировом уровне ведут расчеты с поставщиками за приобретенные у них основные средства, сырье, материалы и другие товарно-материальные ценности и оказанные услуги; с покупателями за купленные ими товары, с кредитными учреждениями по ссудам и другим финансовым операциям; с бюджетом и налоговыми органами по различного рода платежам, с другими организациями и лицами по разным хозяйственным операциям.

Поэтому важное значение для благополучия предприятий имеет своевременность валютных расчетов, тщательно поставленный учет кредитных и расчетных операций на валютных счетах..

Этим и занимается бухгалтерский учет денежных средств на валютных счетах, целью которого является контроль за соблюдением кассовой и расчетной дисциплины, правильностью и эффективностью использования денежных средств и кредитов, обеспечение сохранности денежной наличности и документов в кассе. В условиях рыночной экономики бухгалтер должен исходить из принципа, что умелое использование денег и денежных средств само по себе может приносить предприятию дополнительный доход. Поэтому нужно постоянно думать о рациональном вложении временно свободных денежных средств для получения прибыли.

Валютные ценности – это иностранная валюта, ценные бумаги в иностранной валюте (платежные документы, чеки, векселя, аккредитивы) и другие фондовые ценности (акции, облигации и прочие долговые обязательства, выраженные в иностранной валюте), а также драгоценные металлы: золото, серебро, платина, металлы платиновой группы в любом виде, за исключением ювелирных и других бытовых изделий, а также лом таких изделий.

Специфика учета имущества и обязательств в иностранной валюте заключается в пересчете иностранной валюты в рубли, установлении периодичности пересчета и исчисления и учете курсовых разниц.

Дата совершения операции в иностранной валюте – это день возникновения у организации права в соответствии с законодательством РФ или договором принятия к бухгалтерскому учету имущества и обязательств, которые являются результатом этой операции.

Виды имущества и обязательств, стоимость которых подлежит пересчету на дату совершения операции в иностранной валюте: денежные зна-

ки в кассе, средства в расчетах в банках и иных кредитных учреждениях, денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги, средства в расчетах (в том числе, по заемным обязательствам) с любыми физическими и юридическими лицами, остатки средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи РФ в соответствии с заключенными договорами или соглашениями.

Следует отметить, что в соответствии с приведенным перечнем вышеуказанному пересчету подлежат только краткосрочные ценные бумаги. Займы, полученные и выданные организацией в иностранной валюте, подлежат пересчету независимо от срока займов.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в банках или иных кредитных учреждениях, выраженных в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курса иностранных валют, котируемых Центральным банком РФ. [15,196]

Операции с валютными ценностями подразделяются на текущие валютные операции и валютные операции, связанные с движением капитала.

К текущим валютным операциям относятся:

- переводы в РФ и из РФ иностранной валюты для осуществления расчетов без отсрочки платежа по экспорту и импорту товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, а также осуществление расчетов, связанных с кредитованием экспортно-импортных операций на срок не более 90 дней;

- получение и предоставление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;

- переводы в РФ и из РФ процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и прочим операциям, связанным с движением капитала;

- переводы неторгового характера в РФ и из РФ, включая перевод сумм заработной платы, пенсий, алиментов, наследства, а также Другие аналогичные операции.

К валютным операциям, связанным с движением капитала, относят:

- прямые инвестиции -- вложения в уставный капитал предприятия с целью извлечения дохода и получения прав на участие в Управлении предприятием;

- портфельные инвестиции, т. е. приобретение ценных бумаг;

- переводы в оплату прав собственности на здания, сооружения и иное имущество, включая землю и ее недра, относимое по законодательству страны его местонахождения к недвижимому имуществу, а также иные права на недвижимость;

- предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 90 дней по экспорту и импорту товаров, работ, услуг;

- предоставление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;

- все иные валютные операции, не являющиеся текущими валютными операциями.

Операции с валютными ценностями в России осуществляют только уполномоченные коммерческие банки, т. е. банки и иные кредитные учреждения получившие лицензии Центрального банка РФ (Банка РФ на проведение валютных операций).

Существуют три вида валютных лицензий: внутренние и генеральные. Наибольшие права предоставляет валютная лицензия. На проведение операций с золотом также специальная лицензия ЦБ.

Валютные ценности могут находиться в собственности как резидентов, так и нерезидентов. Покупка и продажа иностранной валюты проводятся через уполномоченные коммерческие банки. Сделки купли-продажи иностранной валюты могут осуществляться непосредственно между уполномоченными банками, а также через валютные биржи, действующие в порядке и на условиях, устанавливаемых ЦБ России. При этом покупка и продажа иностранной валюты, минуя уполномоченные банки, не допускаются.

Резиденты – это:

- физические лица, имеющие постоянное местожительство в РФ, в том числе временно находящиеся вне России;

- юридические лица, созданные в соответствии с законодательством России, с местонахождением в РФ;

- предприятия и организации, не являющиеся юридическими лицами, созданные в соответствии с законодательством РФ, с местонахождением в России;

- находящиеся за пределами России филиалы и представительства вышеуказанных резидентов;

- дипломатические и иные представительства РФ, находящиеся за пределами РФ.

Нерезиденты – это:

- физические лица, имеющие постоянное местожительство за пределами РФ, в том числе временно находящиеся в РФ;

- юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местонахождением за пределами РФ;

- предприятия и организации, не являющиеся юридическими. лицами, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местонахождением за пределами РФ;

- находящиеся в РФ филиалы и представительства вышеуказанных нерезидентов;

- находящиеся в РФ иностранные дипломатические и иные иностранные представительства, а также международные организации, их фи-

лиалы и представительства в соответствии с уже изменившейся методикой составления платежного баланса РФ.

Операции с иностранной валютой и ценными бумагами в иностранной валюте подразделяются на текущие валютные операции и валютные операции связанные с движением капитала. К текущим валютным операциям относятся переводы в РФ и из РФ иностранной валюты для осуществления расчётов по экспорту и импорту товаров, работ, услуг. Для получения разрешения определения стоимости в условных единицах предприятие обязано представить следующие документы:

1. Устав предприятия.
2. Свидетельство о регистрации.
3. Учредительный договор заверенный нотариально.
4. Заявка для получения разрешения стоимости товара
5. Справка из налоговой инспекции об отсутствии задолженности перед бюджетом.
6. Справка из банка о наличии валютного счёта с указанием его номера.
7. Согласие банка на инкассирование наличной иностранной валюты.
8. Ксерокопия валютной лицензии банка.

Все перечисленные выше документы нужно представить в ЦБ РФ.

К текущим валютным операциям относятся:

1. Получения предоставления финансовых кредитов на срок не более 180 дней.
2. Переводы в РФ и из неё процентов, дивидендов и иных доходов по вкладам, кредитам и прочим операциям.
3. Переводы неторгового характера в РФ и из неё включая переводы сумм заработной платы, пенсии, алиментов и др. аналогичные операции.

К валютным операциям связанных с движением капитала относятся:

1. Прямые инвестиции, т.е. вложения в Уставной фонд предприятия.
2. Портфельные инвестиции, т.е. приобретение ценных бумаг.
3. Предоставление и получение финансовых кредитов.
4. Предоставление и получение отсрочки платежа на срок более 180 дней по экспорту и импорту товаров, работ, услуг.

Валютные операции могут совершать резиденты и нерезиденты. Резиденты - это физические лица, имеющие постоянное местожительство в РФ и юридические лица созданные в соответствии с законодательством РФ и с местонахождением в РФ. Нерезиденты – физические лица, имеющие постоянное местожительство за пределами РФ и юридические лица созданные в соответствии с законодательством иностранного государства и местонахождением за пределами РФ. Текущие валютные операции осуществляются резидентами без ограничений. Нерезиденты открывают в уполномоченных банках РФ рублёвые счета согласно инструкции ЦБ РФ № 16 от 16.07.93 о порядке открытия и ведения уполномоченными банками нерезидентом в валюте РФ и для обслуживания их экспортно-

импортных операций, а также для содержания в РФ их представительств для инвестиционной деятельности. Порядок отражений в учёте операций на валютном счёте такой же как и на расчётном счёте. О всех совершаемых операций банк сообщает предприятию в выписке с валютного счёта, которая составляется в двух валютах: в иностранной валюте и в рублёвом эквиваленте, т.е. пересчитанная в рубли сумма иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на день совершения операции. Поступающие на валютный счёт средства поступают на транзитный валютный счёт и только тогда, после объяснения резидента об источнике поступивших средств, банк зачисляет поступившие средства на текущий валютный счёт, а также осуществляет обязательную продажу валютных средств (50 %), т. к. согласно нормативным документам часть поступающих валютных средств должна быть продана на валютной бирже (инструкция ЦБ РФ №7 «О порядке обязательной продажи предприятиями, объединениями части валютной выручки через уполномоченные банки и проведение операций на внутреннем валютном рынке РФ» от 29.06.92 с изменениями и дополнениями).

3. Учет операций по валютным счетам. Учет курсовых разниц

Учет валютных, экспортных и импортных операций регламентируется нормативными документами, которые можно разделить на две группы. Первая группа – законодательные и нормативные акты в области валютного регулирования, внешнеэкономической деятельности и валютного контроля на территории России. Вторую группу составляют документы, определяющие методологию бухгалтерского учета валютных операций и внешнеэкономической деятельности.

Основным нормативным документом в области бухгалтерского учета операций в иностранной валюте при этом является Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000).

Бухгалтерский учет валютных операций, с одной стороны, формирует полную картину внешнеэкономической деятельности организации, а с другой – отражает состояние активов, капитала и обязательств, выраженных в иностранной валюте.

В связи с тем, что бухгалтерский учет в России ведется в едином денежном измерителе – рублях, возникает необходимость в пересчете конкретных сумм иностранной валюты в рубли при отражении в учете валютных операций, в результате которого возникают суммовые и курсовые разницы.

Суммовая разница образуется тогда, когда по условиям договора денежное обязательство одной стороны подлежит оплате в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте (или в условных единицах). Таким образом, суммовые разницы связаны с рублевыми

обязательствами, выраженными в иностранной валюте, а не с валютными обязательствами.

Суммовые разницы могут возникать, например, на счетах расчетов, где отражаются денежные обязательства в рублях на дату их возникновения и затем показывается фактическая сумма в рублях, полученная или уплаченная на день платежа. Появившаяся суммовая разница корректирует или стоимость полученного имущества, или стоимость полученных средств за проданную продукцию (работы, услуги).

Курсовая разница, согласно ПБУ 3/2000, представляет собой разницу между рублевой оценкой валютного актива или обязательства по курсу на дату расчета либо дату составления отчетности и рублевой оценкой его на дату принятия к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления отчетности за предыдущий отчетный период. Таким образом, курсовые разницы возникают в связи с изменением официального курса за период между датой совершения хозяйственной операции и датой расчетов по ней.

В отличие от денежных средств и средств в расчетах, имущество организации (основные средства, товарно-материальные запасы, нематериальные активы и пр.), приобретенное за иностранную валюту, принимается к учету в оценке в рублях по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату совершения операции, и в дальнейшем не переоценивается.

В бухгалтерском учете возникающие курсовые разницы относятся на финансовые результаты организации.

Возникающие курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции со счетами денежных средств или расчетов; положительные отражаются по кредиту этого счета, а отрицательные – по дебету.

Исключение из такого порядка составляют курсовые разницы, возникающие при учете операций, связанных с формированием уставного капитала. Под курсовой разницей, связанной с такими операциями, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте на дату подписания этих документов, и рублевой оценкой этой задолженности на дату поступления сумм вкладов. Такие курсовые разницы изменяют сумму добавочного капитала организации и учитываются на самостоятельном счете 83 «Добавочный капитал».

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата расчета или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Бухгалтерский учет валютных операций и валютных ценностей ведется в основном в той же системе счетов, что и учет в рублях. Но активы и обязательства в иностранной валюте необходимо отражать обособленно на специальных субсчетах, открываемых к синтетическим счетам. Некото-

рую особенность имеет учетное отражение денежных средств в иностранной валюте.

Организации обязаны хранить свободные денежные средства в иностранных валютах на счетах в учреждениях банков, имеющих лицензии Центрального банка Российской Федерации на проведение валютных операций. Практически все валютные операции осуществляются через валютные счета. Обычно банки открывают счета по отдельным видам иностранных валют (доллары США, немецкие марки и т.д.).

Для открытия валютного счета организация должна представить в банк документы, аналогичные тем, что и при открытии расчетного счета. После проверки всех представленных документов банк оформляет распоряжение на открытие валютного счета, и между банком и организацией заключается договор на расчетно-кассовое обслуживание.

Организации могут открывать валютные счета и в иностранных банках за границей, но проведение по ним операций требует предварительного разрешения ЦБ РФ.

Каждый валютный счет обычно ведется в одной иностранной валюте, выбранной самой организацией при его открытии. При списании или зачислении на счет валюты, отличной от избранной для счета, банк самостоятельно производит конверсию (согласно условиям, указанным в договоре организации с банком). Конверсия одной валюты в другую производится по действующему на день совершения операции курсу международного валютного рынка. Возникающие курсовые разницы покрываются за счет клиента – владельца счета.

За открытие валютного счета и проведение операций по нему организация платит комиссионное вознаграждение банку в валюте. Кроме того, банк может списывать с валютного счета организации суммы фактически произведенных расходов в связи с совершением валютных операций (оплата почтово-телеграфных расходов, комиссионные вознаграждения зарубежных банков и пр.). Один раз в квартал банк начисляет и проценты по валютным счетам (процентные ставки оговариваются в договоре).

Для учета операций по валютному счету используется активный синтетический счет 52 «Валютные счета». По дебету этого счета отражается остаток иностранной валюты на начало месяца, зачисления сумм в течение месяца и остаток неиспользованной валюты на конец месяца. По кредиту отражается списание валютных средств. Записи операций на валютных счетах ведутся в валюте и в рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ, действующему на дату зачисления (списания) средств. Основанием для отражения операций по этому счету служат выписки банка (с приложенными к ним расчетно-денежными документами). Если обнаруживаются ошибки в зачислении или списании сумм при проверке выписок банка, их отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям».

К синтетическому счету 52 «Валютные счета» открывают отдельные субсчета: «Валютные счета внутри страны», «Валютные счета за рубежом» и т. д.

«Валютные счета внутри страны» и «Валютные счета за рубежом» – это текущие счета организации, которые используются для хранения и использования средств, остающихся после обязательной продажи валютной выручки и совершения иных экспортно-импортных операций.

Законодательством Российской Федерации предусмотрена обязательная и необязательная (свободная) продажа иностранной валюты.

Все организации-экспортеры на территории России обязаны были продавать валютную выручку в установленном законодательством размере (на момент написания учебника – 75 %) в течение семи дней со дня ее поступления на транзитный валютный счет. Но в соответствии с пунктом 1.2 Инструкции Центрального Банка Российской Федерации от 30.03.2004 № 111-И (в редакции от 29.03.2006) «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации», зарегистрированной в Министерстве юстиции Российской Федерации 29.04.2004 № 5779:

1.2. Обязательная продажа части валютной выручки резидентов осуществляется в размере 0 процентов суммы валютной выручки. (в ред. Указаний ЦБ РФ от 26.11.2004 № 1520-У, от 29.03.2006 № 1676-У).

Для определения финансовых результатов (прибыли или убытка) от обязательной продажи валюты используется счет 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражается стоимость иностранной валюты по курсу Центрального банка России на день продажи и комиссия банку, а по кредиту – показывается сумма в российской валюте, полученная за проданную иностранную валюту. В бухгалтерском учете операции по обязательной продаже валюты отражаются следующим образом:

– на основании выписки банка с транзитного валютного счета о поступлении выручки от иностранного покупателя:

Д-т 52 «Валютные счета»

К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;

– на основании выписки банка – перечисление валюты для продажи:

Д-т 57 «Переводы в пути»

К-т 52 «Валютные счета»;

– на основании расчета бухгалтерии списание рублевого эквивалента проданной валюты оформляется следующей проводкой:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 57 «Переводы в пути»;

– зачисление рублевого эквивалента валютной выручки:

Д-т 51 «Расчетные счета»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы»;

– оплата комиссионных расходов, связанных с продажей валюты -

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 52 «Валютные счета»;

– выявление финансового результата от продажи валюты производится на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Курсовые разницы по валютному счету и счету «Переводы в пути» определяются на этих счетах и относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Свободная продажа валютной выручки производится с текущих валютных счетов и отражается в системе бухгалтерского учета аналогичным порядком.

Но организации могут не только продавать, но и покупать иностранную валюту; при покупке валюты в системе счетов бухгалтерского учета делаются следующие записи:

– на сумму перечисленных денежных средств на приобретение валюты

Д-т 57 «Переводы в пути»

К-т 51 «Расчетные счета»;

– на сумму купленной иностранной валюты:

Д-т 52 «Валютные счета», субсчет «Валютные счета внутри страны» или субсчет «Валютные счета за рубежом»

К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– на списание рублевого эквивалента купленной валюты:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т 57 «Переводы в пути»;

– начисление комиссионного вознаграждения банку:

Д-т 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

– выявление финансового результата от покупки валюты:

на прибыль Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

на убытки Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Организации могут получать наличные деньги с валютных счетов в банках. Для учета операций с наличной иностранной валютой создается специальная касса. Бухгалтерский учет кассовых операций в иностранной валюте ведется в общем порядке, установленном Центральным банком Российской Федерации. Материально ответственным лицом, ответственным за учетное отражение движения валюты, является кассир. С ним заключается договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Кассам устанавливается лимит в иностранных валютах. Организации получают валютные средства для оплаты служебных командировочных расходов. Выплата и расходование валюты на другие цели запрещается (исключение из общего порядка предусмотрено только для туристических фирм).

Для учета операций с наличной иностранной валютой не открывают отдельную кассовую книгу, так как согласно порядку ведения кассовых

операций в Российской Федерации каждая организация может вести только одну кассовую книгу.

Прием наличной валюты и ее выдача из кассы осуществляются по правильно оформленным приходным и расходным ордерам по видам валют. Учет движения валюты должен вестись в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Датой совершения кассовых операций с иностранной валютой считается дата оприходования или выдачи денежных знаков из кассы организации.

Учет движения наличной валюты ведут в двух оценках – в валюте и в рублях. Определение курсовых разниц может производиться в течение месяца по мере изменения курса иностранных валют либо в общем порядке на даты поступления или выбытия валюты.

Отдельного бухгалтерского счета для учета поступления и расходования валюты не предусмотрено, поэтому к счету 50 «Касса» открывают самостоятельный субсчет «Касса в иностранной валюте».

При наличии иностранной валюты в кассе организации может изменяться курс валюты и возникает необходимость пересчета валюты по изменившемуся курсу с определением курсовой разницы. Отражение курсовой разницы можно оформить бухгалтерской справкой. В случаях роста курса валюты кассир на основании бухгалтерской справки делает запись в кассовой книге в графе «Приход», а при падении курса – в графе «Расход» (бухгалтерские справки прикладываются к отчету кассира вместе с другими оправдательными документами). На счетах бухгалтерского учета эти операции отражаются:

при росте курса валюты:

Д-т 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

при падении курса валюты:

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы»

К-т 50 «Касса», субсчет «Касса в иностранной валюте».

Но можно избежать отражения в бухгалтерском учете операций по пересчету валюты в кассовой книге. Такого отражения не будет, если выдавать валюту подотчетным лицам в день ее получения из банка и сдавать в банк в день ее возврата в кассу организации.

Контрольные вопросы

1. Основные принципы осуществления операций в иностранной валюте.
2. Оценка в бухгалтерском учете валютных ценностей и операций в иностранной валюте.
3. Курсовые разницы и порядок их отражения в бухгалтерском учете.
4. Учет операций по валютному счету.
5. Учет кассовых операций в иностранной валюте.

Тема 18. Учет основных средств

План

Введение

1. Понятие и классификация объектов основных средств
 2. Оценка, постановка на учет и переоценка основных средств
 3. Документальное оформление операций по учету движения основных средств
 4. Порядок начисления и учета амортизации основных средств
 5. Учет операций по восстановлению объектов основных средств
 6. Учет операций по выбытию основных средств
 7. Учет арендных и лизинговых операций с основными средствами
- #### **Заключение**

Введение

Основные средства – один из важнейших факторов производства любой организации. Учет основных средств, их состояние и эффективное использование прямо влияет на конечные результаты хозяйственной деятельности организации. Рациональное использование основных средств и производственных мощностей организации способствуют улучшению технико-экономических показателей, снижению себестоимости продукции и услуг что, в конечном счете, увеличивает прибыль организации.

Отличительной особенностью основных средств является их многократное использование в процессе производства, сохранение первоначального внешнего вида в течение длительного периода. Под воздействием производственного процесса и внешней среды они изнашиваются постепенно и переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления износа по установленным нормам.

Учет основных средств их размещение и использование относятся к категории факторов предприятия, которые постоянно находятся под пристальным вниманием проверяющих органов.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

- контроль за сохранностью и наличием основных средств по местам их использования; правильное документальное оформление и своевременное отражение в учете их поступления, выбытия и перемещения;
- контроль за рациональным расходом средств на реконструкцию и модернизацию основных средств;
- исчисление доли стоимости основных средств в связи с использованием и износом для включения в затраты предприятия;

- контроль за эффективностью использования рабочих машин, оборудования, производственных площадей, транспортных средств и других основных средств;

- точное определение результатов от списания, выбытия объектов основных средств и др.

Эти задачи решаются с помощью надлежащей документации и обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов по их амортизации и учета затрат по их ремонту.

Учет основных средств, их движение и эффективное использование являются важнейшим фактором для получения прибыли организации.

Целью рассмотрения данной темы дисциплины является исследование вопросов осуществления бухгалтерского учета, проведение анализа основных средств, разработка предложений по совершенствованию организации учета и рекомендации по повышению эффективности использования основных средств предприятия.

Для достижения поставленной цели предстоит рассмотреть:

- понятие основных средств для целей бухгалтерского и налогового учета;
- организацию бухгалтерского и налогового учета основных средств на предприятии;

- ведения учета основных средств согласно законодательным и нормативным актам в области бухгалтерского и налогового учета. При организации бухгалтерского учета объектов основных средств организациям необходимо руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденным Приказом Минфина России от 30 марта 2001 г. № 26н; Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденными Приказом Минфина России от 20 июля 1998 г. № 33н (с изменениями), а также Планом счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.;

- перспективы совершенствования системы учета основных средств на конкретном предприятии.

1. Понятие и классификация объектов основных средств

Согласно ПБУ 6/01 объект основных средств – это актив организации, который:

- используется в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

- используется в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- не предполагается к перепродаже;

– способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

К основным средствам относятся здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

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

Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в отчетном году в эксплуатацию площадям, независимо от даты окончания всего комплекса работ.

Земельные участки, лесные и водные угодья, месторождения полезных ископаемых, полученные в пользование организацией, учитываются за балансом в порядке, установленном в договоре (как правило, на условиях аренды).

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект, в качестве которого признается:

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

Если объект основных средств состоит из нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, данные части объекта должны учитываться как самостоятельные инвентарные объекты. При этом необходимо исходить из того, что данные части могут функционировать отдельно в сочетании с другими аналогичными указанным частями.

Например, компьютер может учитываться:

- в составе процессора, монитора и принтера как один инвентарный объект основных средств, если он приобретен в стандартной комплектации;
- в составе разных объектов основных средств, если процессор, монитор и принтер приобретены отдельно;
- в составе процессора и монитора как единого объекта основных средств и принтера, учитываемого как отдельный объект основных средств, если последний используется для группы компьютеров.

Указанные объекты как объекты, служащие более 12 месяцев, принимаются к учету в обязательном порядке в качестве объектов основных средств, а не средств в обороте (запасов).

Таким образом, вопрос классификации компьютера (как и любого иного аналогичного объекта основных средств) с составляющими его частями как единого объекта основных средств или определенного количества самостоятельных объектов находится в компетенции руководителя организации.

Если объект основных средств является собственностью двух или нескольких организаций, то он отражается на балансе каждой организации соразмерно ее доле в общей собственности.

В целях правильного учета объекты основных средств классифицируются по следующим признакам: как объекты, требующие и не требующие государственной регистрации; по отраслевой принадлежности организации; по области применения; по видам; по принадлежности; по степени использования, а также по стоимости.

В соответствии с законодательством объекты недвижимости требуют обязательной государственной регистрации в порядке, установленном государством. К ним относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания и сооружения (в дальнейшем – недвижимость). К объектам недвижимости относятся также подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические и другие объекты, которые классифицируются законодательством как недвижимость.

В зависимости от отраслевой принадлежности организации основные средства подразделяются на основные средства промышленности, сельского хозяйства, транспорта, строительства, связи, торговли и других отраслей народного хозяйства.

В зависимости от области применения основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные. К первым относятся объекты, использование которых направлено на достижение основной цели деятельности организации – на систематическое получение прибыли в процессе производства промышленной, строительной, сельскохозяйственной и других видов продукции. Объекты основных средств вспомогательных и обслуживающих производств и хозяйств (транспортного хозяйства организации, полностью или преимущественно связанного с производством основной продукции, работ, услуг; структур организации, занятых материально – техническим снабжением и сбытом, ведением складского хозяйства, погрузочно – разгрузочными работами, охраной определенной продукции или выполнением работ и оказанием услуг; других производственных подразделений) также относят к производственным основным

средствам данной организации. В состав производственных основных средств включаются и здания, в которых размещаются службы (отделы) управления организацией.

К объектам основных средств непроизводственного назначения относятся объекты, как правило, некоммерческих организаций, а также государственных учреждений, занятых обеспечением нормальных социально – бытовых условий для работников организации, жилищно – коммунальных хозяйств и т. п.

Основные средства группируются по видам в соответствии с Общероссийским классификатором основных фондов ОК 013-94 (ОКОФ), утвержденным Постановлением Госстандарта России от 26 декабря 1994 г. N 359 (с изменениями и дополнениями). Так, основные средства подразделяются на здания (кроме жилых); сооружения; жилища; машины и оборудование; средства транспортные; инвентарь производственный и хозяйственный; скот рабочий, продуктивный и племенной (кроме молодняка и скота для убоя); насаждения многолетние; прочие основные фонды.

Такая группировка является основой для учета и начисления амортизации по объектам основных средств.

По принадлежности основные средства подразделяются на собственные, принадлежащие организации по праву собственности (в том числе объекты, сданные в аренду без права выкупа); находящиеся в хозяйственном ведении или оперативном управлении; полученные на условиях аренды без права выкупа.

По степени использования основные средства подразделяются на находящиеся: в эксплуатации; в запасе (резерве); в стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации; на консервации.

К основным средствам в эксплуатации относятся все числящиеся на балансе организации действующие основные средства, в том числе временно не используемые, сданные в аренду по договору аренды.

К основным средствам в запасе (резерве) относятся оборудование и транспортные средства, приобретенные для этой цели согласно проектно – сметной документации.

На консервацию переводятся, как правило, основные средства, находящиеся в определенном комплексе, объекте, имеющие законченный цикл производства.

Руководство организации может принять решение о консервации некоторых объектов и комплексов основных средств вследствие их временного неиспользования.

По стоимости объекты основных средств подразделяются на объекты стоимостью более 2000 руб. и менее 2000 руб. В соответствии с ПБУ 6/01 организация может принять как элемент учетной политики порядок учета объектов основных средств, стоимость которых не превышает 2000 руб., с начислением и без начисления амортизации. В первом случае такие объек-

ты учитываются на балансе с начислением амортизации, во втором случае их стоимость списывается с балансового учета при передаче в эксплуатацию.

К объектам основных средств стоимостью до 2000 руб., которые можно назвать малоценными объектами, организация согласно учетной политике может отнести следующие предметы:

строительный механизированный инструмент;

орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и др.);

специальные инструменты и специальные приспособления (инструменты и приспособления целевого назначения, предназначенные для серийного и массового производства определенных изделий или для изготовления индивидуального заказа);

сменное оборудование (многократно используемое в качестве приспособления к основным средствам; другие вызываемые специфическими условиями изготовления продукции устройства – изложницы и принадлежности к ним; прокатные валки; фурмы воздушные; челноки; катализаторы и сорбенты твердого агрегатного состояния и т.п.);

специальные одежду и обувь, используемые в определенных случаях;

одежду и обувь в организациях здравоохранения, просвещения и других, состоящих на бюджете;

насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

Земельные участки имеют натурально – вещественную форму и отличаются от других видов основных средств тем, что в связи с неограниченным сроком использования земли ее стоимость не амортизируется.

Объекты природопользования – основные средства, наделенные сходными с землей физическими и экономическими характеристиками.

Бухгалтерский учет основных средств ведется на следующих счетах:

01 «Основные средства» – учитываются собственные основные средства организации, а также средства, находящиеся на ее балансе на правах хозяйственного ведения или оперативного управления;

03 «Доходные вложения в материальные ценности» – учитываются основные средства, приобретаемые организацией для передачи другим юридическим лицам по договору финансовой аренды (лизинга);

001 «Арендованные основные средства» – учитываются основные средства, арендованные на определенное время, в том числе на условиях финансовой аренды (лизинга), без постановки их на баланс;

011 «Основные средства, сданные в аренду» – учитываются основные средства, сданные в аренду в порядке лизинга, с постановкой их на баланс лизингополучателем.

2. Оценка, постановка на учет и переоценка основных средств

Объекты основных средств, как новые, так и бывшие в эксплуатации, принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. В процессе использования объектов в зависимости от изменения условий, а также влияния внешних факторов в процессе их использования они могут переоцениваться и приобретать восстановительную стоимость.

Первоначальная стоимость объектов основных средств зависит от способа их поступления: приобретение за плату; сооружение или изготовление; внесение в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации; получение по договору дарения и в иных случаях безвозмездного поступления; получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

Первоначальная стоимость основных средств определяется:

при приобретении за плату объекта основных средств (в том числе бывшего в эксплуатации) – фактическими затратами на приобретение, включающими: денежные средства, уплаченные продавцу, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных налоговым законодательством); расходы на доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное к использованию; проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения объекта; суммовые разницы; суммы, уплаченные специализированным организациям за информационные и консультационные услуги; регистрационные сборы, пошлины и другие аналогичные платежи, производимые в связи с переуступкой прав на объект; таможенные пошлины и невозмещаемые налоги; другие расходы, связанные с приобретением основных средств. При этом не включаются в состав затрат по приобретению объектов общехозяйственные и иные аналогичные расходы организации, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением объекта. Последнее относится к заготовительно – складским расходам организации, которые могут увеличивать стоимость покупаемого оборудования, требующего монтажа.

При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 08 К-т сч. 60 – отражены покупная стоимость объекта, а также транспортные и иные затраты по приобретению, включая положительную суммовую разницу (либо отрицательную – методом «красное сторно»), выявленную до ввода объекта в эксплуатацию;

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 – отражен ввод объекта в эксплуатацию;

при сооружении (строительстве) объекта (это касается зданий и сооружений) – фактическими затратами на сооружение объекта, которые сформированы в порядке, установленном для учета затрат по капитальному строительству. В состав затрат по строительству включаются также начисленные организацией проценты по заемным средствам, использован-

ным на цели строительства объекта, до момента его ввода в эксплуатацию. При этом в бухгалтерском учете при возведении организацией объектов собственными силами (хозяйственным способом) или с привлечением подрядных организаций делается следующая запись:

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 – отражена стоимость работ, предъявленных подрядчиками к оплате;

при изготовлении объекта (это касается оборудования) – фактическими затратами на изготовление, которые сформированы в порядке, установленном для учета затрат по производству продукции соответствующей отрасли (как правило, производство оборудования). При этом в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 – отражена фактическая производственная себестоимость;

при внесении в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации – в размере, согласованном учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации, с учетом расходов на доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное к использованию. Так, в соответствии с Федеральным законом от 26 декабря 1995 г. N 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с изменениями и дополнениями) при взносе акционером своего имущества в оплату полученных акций требуется оценка имущества независимым экспертом, т.е. определение его рыночной стоимости. При этом в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д-т сч. 08 К-т сч. 75 – отражена договорная стоимость объекта;

при получении по договору дарения и в иных случаях безвозмездного поступления – на основе текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. При наличии затрат по доставке объекта и приведению его в состояние, пригодное к использованию, они отражаются в порядке капитальных вложений и включаются в стоимость полученных основных средств. При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 08 К-т сч. 98 – при безвозмездном получении основных средств производственного назначения;

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 – отражен ввод объекта в состав основных средств;

при получении по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, – по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, а также расходов на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное к использованию. 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. При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 08 К-т сч. 60 – отражена стоимость полученных объектов;

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 – отражен ввод объектов в состав основных средств;

Д-т сч. 60 К-т сч. 62 – произведен зачет взаимных требований (обязательств).

Капитальные работы по созданию многолетних насаждений, по коренному улучшению земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы, кроме горно – капитальных) ежегодно оцениваются в сумме произведенных затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, которые зачисляются в состав объектов основных средств. При этом в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 – отражены произведенные затраты.

Объекты, выявленные при инвентаризации как неучтенные, зачисляются в состав основных средств по их рыночной стоимости с одновременным увеличением прибыли в части внереализационных доходов. При этом в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д-т сч. 01 К-т сч. 91 – отражена стоимость объектов.

При принятии на учет объектов основных средств после их выкупа у организации – лизингодателя делается следующая запись:

Д-т сч. 01 К-т сч. 02 – оприходован объект в сумме выплаченных платежей.

Объекты основных средств, полученные от основного участника по прекращении действия договора простого товарищества, отражаются по договорной стоимости. При этом в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д-т сч. 01 – отражена договорная стоимость объекта;

К-т сч. 58 – списана сумма вклада;

К-т сч. 91 – отражено превышение стоимости объекта над суммой вклада.

Объекты основных средств, полученные от доверительного управляющего по прекращении действия договора доверительного управления, отражаются по договорной стоимости. При этом в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д-т сч. 01 – отражена договорная стоимость объекта;

К-т сч. 79 – списана сумма вклада.

Фактическая стоимость объектов основных средств, при приобретении или возведении которых обязательства по расчетам с поставщиками и подрядчиками складывались с учетом оценки их в условных денежных единицах, формируется с учетом суммовых разниц.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, производится в рублях на дату их постановки на учет

путем пересчета стоимости данных основных средств в иностранной валюте в рубли по курсу Центрального банка Российской Федерации. В аналогичном порядке должны оцениваться основные средства, стоимость которых отражена в договоре купли – продажи в условных денежных единицах. Однако в отличие от оценки объектов в иностранной валюте в этом случае применяется курс используемой валюты, установленный договором.

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

Первоначальная стоимость объектов основных средств может быть изменена организацией только в следующих случаях:

1) проведения на объекте работ капитального характера (достройка, дооборудование, реконструкция). При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 08 К-т сч. 60 и др. – отражены затраты капитального характера;

Д-т сч. 01 К-т сч. 08 – списаны затраты по окончании работ на увеличение стоимости объекта.

В этом случае, как правило, организация пересматривает срок полезного использования объекта, в течение которого его стоимость подлежит амортизации (см. раздел «Порядок начисления и учета амортизации основных средств»);

2) переоценки стоимости объекта, проводимой по решению руководителя организации по состоянию на 1 января отчетного года. В дальнейшем организация должна постоянно проводить переоценки объекта основных средств для того, чтобы его учетная (восстановительная) стоимость не отличалась от рыночной. Изменение стоимости действующего объекта может производиться путем:

а) индексации – с применением индексов, устанавливаемых, как правило, государством. При этом первоначальная стоимость объекта и сумма начисленной амортизации умножаются на соответствующие индексы изменения его стоимости;

б) прямого пересчета (прямой оценки) – согласно документально подтвержденным данным о рыночной цене объекта. Для этого могут быть использованы: данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций – изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости объекта.

При этом восстановительная стоимость объекта определяется с использованием данных, полученных в порядке, приведенном выше, а сумма амортизации подлежит индексации по коэффициенту пересчета, исчислен-

ному как результат соотношения новой восстановительной стоимости объекта и его старой балансовой стоимости.

Пример. Учетная (балансовая) стоимость объекта – 40 000 руб., начисленная амортизация – 20 000 руб., восстановительная (рыночная) стоимость объекта – 60 000 руб.

Сумма индексированной амортизации составит:

$20\,000 \times (60\,000 : 40\,000) = 30\,000$ руб.

Не подлежит переоценке стоимость земельных участков и объектов природопользования.

При переоценке (увеличении стоимости – дооценке; ее уменьшении – уценке) основных средств делается следующая запись:

Д-т сч. 01 К-т сч. 83 – отражена сумма дооценки объекта.

Если по данному объекту ранее проводилась уценка, отнесенная на прочие операционные расходы (дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»), то сумма дооценки относится на финансовые результаты. Делается запись:

Д-т сч. 91 К-т сч. 01 – списана сумма уценки объекта.

Если по данному объекту ранее проводилась дооценка, отнесенная на увеличение добавочного капитала (кредит счета 83 «Добавочный капитал»), то сумма уценки относится на уменьшение добавочного капитала в пределах сумм дооценки. Делается запись:

Д-т сч. 83 К-т сч. 01;

3) частичной ликвидации объекта. При этом делаются записи:

Д-т сч. 02 К-т сч. 01 – списана начисленная амортизация по ликвидируемой части объекта;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01 – списана остаточная стоимость ликвидированной части объекта.

3. Документальное оформление операций по учету движения основных средств

Учет основных средств, принадлежащих организациям по праву собственности, а также полученных унитарными предприятиями от органов государственного управления или местного самоуправления на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, ведется на счете 01 «Основные средства».

При организации первичного учета наличия и движения объектов основных средств:

определяется перечень форм первичных учетных документов, которые организация использует для учета движения основных средств;

разрабатывается рациональная система документооборота с утверждением графика движения первичных учетных документов и лиц, ответственных за их правильное и своевременное оформление;

определяются материально – ответственные лица, отвечающие за сохранность и правильное использование основных средств.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» организации обязаны применять первичные учетные документы, составленные по форме, содержащейся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденном Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» (с изменениями и дополнениями).

Так, для оформления операций по движению основных средств предусмотрены первичные учетные документы:

акт (накладная) приемки – передачи основных средств (форма N ОС-1) – для оформления поступления, выбытия и внутреннего перемещения основных средств;

акт приемки – сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма N ОС-3) – для оформления операций по передаче в ремонт и приемке из ремонта основных средств;

акт на списание основных средств (форма N ОС-4) – для оформления операций по ликвидации основных средств (кроме автотранспорта);

акт на списание автотранспортных средств (форма N ОС-4а) – для оформления операций по ликвидации автотранспорта;

инвентарная карточка учета основных средств (форма N ОС-6) – для оформления пообъектного учета основных средств;

акт о приемке оборудования (форма N ОС-14) – для оформления принятого на учет оборудования, предназначенного для капитального строительства;

акт приемки – передачи оборудования в монтаж (форма N ОС-15) – для оформления операций по сдаче оборудования, требующего монтажа, строительным организациям;

акт о выявленных дефектах оборудования (форма N ОС-16) – для оформления приемки оборудования, по которому необходимо составлять рекламацию поставщику.

При наличии операций, по которым в данном альбоме отсутствуют формы первичных учетных документов, организация самостоятельно решает вопрос о содержании требуемой формы с учетом наличия в ней обязательных реквизитов, установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

При принятии организацией объекта основных средств на учет ему присваивается инвентарный номер независимо от дальнейшей формы его использования – эксплуатация, запас или передача в аренду. Инвентарный номер не изменяется в течение всего срока службы объекта. При списании с баланса инвентарный номер данного объекта не присваивается новому объекту в течение следующих пяти лет.

Объект основных средств, получаемый организацией – арендатором от организации – арендодателя в аренду, может учитываться арендатором под номенклатурным номером, назначенным ему арендодателем.

По принятии объект учитывается за назначенным ему инвентарным номером в инвентарной карточке по форме N ОС-6.

При незначительном количестве основных средств организация может вести их учет в ежегодно открываемой инвентарной книге учета основных средств.

Учет временных нетитульных сооружений, включаемых в соответствии с Планом счетов в состав основных средств, ведется в общем порядке.

4. Порядок начисления и учета амортизации основных средств

Объекты основных средств переносят свою стоимость на затраты по производству продукции (работ, услуг), а также издержки обращения в торговой и иной деятельности в течение срока их полезного использования.

Начисленная амортизация позволяет организации отразить основные средства в бухгалтерской отчетности по их остаточной стоимости, а также получить в полном объеме денежные средства, необходимые для их воспроизводства (простой замены).

Начисление амортизации по объекту основных средств производится с учетом следующих факторов: амортизируемой стоимости объекта, срока его полезного использования и применяемого способа начисления амортизации.

Амортизируемой стоимостью, как правило, является первоначальная (или восстановительная) стоимость объекта основных средств.

Пример. Расходы организации по приобретению объекта основных средств составили 100 000 руб. Источниками финансирования данного приобретения являлись амортизация в сумме 50 000 руб. и заемные средства (кредит банка). В этом случае учет данного объекта ведется по стоимости приобретения – 100 000 руб., от которой определяется и амортизация.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией самостоятельно при принятии его к бухгалтерскому учету исходя из:

ожидаемого срока использования 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 объекта (например, срок аренды).

Организация может определить срок полезного использования объекта при его постановке на учет в составе основных средств в соответствии со сроком, предусмотренным для объектов с соответствующим кодом ОКОФ Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной Постановлением Правительства Российской Федерации от 1 января 2002 г. № 1.

В этом случае конкретный срок полезного использования объекта устанавливается в пределах сроков, установленных по принятой группе.

Срок полезного использования объекта может пересматриваться после проведения на нем работ по реконструкции или модернизации (т.е. работ капитального характера), если в результате их проведения улучшились (повысились) нормативные показатели функционирования объекта.

Пример. Увеличение стоимости объекта и срока его использования:
первоначальная стоимость объекта – 160 000 ден. ед.;

срок полезного использования – 10 лет;

норма амортизации объекта – 10%;

ежегодная сумма амортизации объекта – 16 000 ден. ед. ($160\,000 \times 10\%$);

накопленная амортизация – 64 000 ден. ед. ($160\,000 \times 10\% : 100 \times 4$);

балансовая стоимость на дату реконструкции – 96 000 ден. ед.;

затраты на реконструкцию объекта после 4 лет использования объекта – 40 000 ден. ед.;

новый срок полезного использования – увеличение на 2 года.

Решение.

Восстановительная стоимость – 200 000 ден. ед. ($160\,000 + 40\,000$);

Новый срок полезного использования – 8 лет ($(10 - 4) + 2$);

Ежегодная сумма амортизации объекта после его реконструкции (начиная с пятого года) – 17 000 ден. ед. ($(136\,000 (160\,000 - 64\,000 + 40\,000) \times 12,5\% (100 : 8))$).

Балансовая стоимость после пятого года эксплуатации – 119 000 ден. ед. ($200\,000 - 81\,000 (64\,000 + 17\,000)$).

Амортизация начисляется по всем объектам основных средств, находящимся в организации на праве собственности (в унитарных предприятиях – на праве хозяйственного ведения или оперативного управления), если иное не установлено ПБУ 6/01.

При этом организация может в соответствии со своей учетной политикой учитывать в составе основных средств объекты недвижимости, вве-

денные в эксплуатацию, но права на которые не зарегистрированы в установленном порядке. В этом случае необходимо предусмотреть начисление амортизации по данным объектам с даты передачи документов на их государственную регистрацию.

Амортизация по объекту основных средств начисляется ежемесячно начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия его к бухгалтерскому учету. Амортизацию прекращают начислять с 1-го числа месяца, следующего за месяцем:

- полного погашения стоимости объекта;
- списания объекта с бухгалтерского учета.

Амортизация не начисляется по следующим объектам основных средств:

объектам жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.), внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного и дорожного хозяйства и т.д.). Если объекты жилого фонда используются для извлечения дохода (сдача квартир внаем, передача жилых домов во временное пользование с целью получения дохода), амортизация по ним начисляется в общем порядке. По указанным объектам некоммерческие организации производят начисление износа в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений; данный износ учитывается за балансом;

специализированным сооружениям судоходной обстановки;
продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям;
многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста;
объектам, относящимся к фильмофонду, сценическо – постановочным средствам;

экспонатам животного мира в зоопарках и других аналогичных учреждениях;

земельным участкам и объектам природопользования;
мобилизационным мощностям, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации;

объектам основных средств, находящимся на балансе некоммерческих организаций;

малоценным объектам, если по ним принято решение о списании на убытки при их передаче в эксплуатацию. Организация может принять в учетной политике порядок, согласно которому объекты основных средств стоимостью до 2000 руб., а также приобретенные книги, брошюры и т. п. издания (формирующие технические библиотеки) списываются на затраты в полном размере по мере их передачи в эксплуатацию. При этом данные объекты должны учитываться за балансом (например, на счете 012 «Основные средства со стоимостью ниже установленного лимита, переданные в эксплуатацию») до момента их выбытия (снятия с учета). Следует иметь в виду, что книги, брошюры и т.п. издания, приобретаемые не для библио-

течного фонда, в составе основных средств не учитываются. Их стоимость списывается на затраты по мере приобретения.

Начисление амортизационных отчислений приостанавливается по объектам основных средств в течение срока их полезного использования в следующих случаях:

- перевод объектов на консервацию на срок не менее трех месяцев. При этом порядок консервации объектов основных средств устанавливается руководителем организации и действует в отношении объектов, находящихся в определенном комплексе, либо объектов, имеющих законченный цикл производства;

- восстановление объектов основных средств (проведение работ капитального характера, включая модернизацию объектов, работ по капитальному ремонту и других ремонтно – восстановительных работ), продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Если основные средства эксплуатируются дольше установленного срока и полностью амортизированы, амортизация по ним перестает начисляться, и до выбытия они отражаются в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости и в таком же размере начисленной по ним амортизации.

Организация может применять следующие способы начисления амортизации:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Применение организацией определенного способа начисления амортизации производится по группам объектов основных средств в течение всего срока их полезного использования.

Линейный способ начисления амортизации состоит в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости (в случае проведения переоценки) объекта и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования данного объекта.

Линейный способ начисления амортизации применяется также в организациях с сезонным производством. При этом годовая сумма амортизации делится на число месяцев работы организации и начисляется в течение рабочего периода организации.

Пример. Необходимо провести расчет амортизации на основании следующих данных: первоначальная стоимость объекта – 100 000 руб.; полезный срок службы объекта – 5 лет.

Расчет амортизации:

$100\% : 5 = 20\%$ – годовая норма амортизации;
 $100\,000 \text{ руб.} \times 20\% = 20\,000 \text{ руб.}$ – годовая сумма амортизации;
 $20\,000 \text{ руб.} : 12 \text{ мес.} = 1667 \text{ руб.}$ – месячная сумма амортизации.

При использовании способа 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 его полезного использования и коэффициента ускорения, который устанавливается законодательством Российской Федерации.

Пример. Необходимо рассчитать амортизацию по объекту основных средств, если имеются следующие данные: первоначальная стоимость объекта – 100 000 руб.; полезный срок службы – 5 лет; годовая норма амортизационных отчислений – 20%; повышающий коэффициент – 2.

Расчет амортизации:

1-й год: $100\,000 \times 40\% = 40\,000 \text{ руб.}$ (остаточная стоимость – 60 000 руб.);
2-й год: $60\,000 \times 40\% = 24\,000 \text{ руб.}$ (остаточная стоимость – 36 000 руб.);
3-й год: $36\,000 \times 40\% = 14\,400 \text{ руб.}$ (остаточная стоимость – 21 600 руб.);
4-й год: $21\,600 \times 40\% = 8640 \text{ руб.}$ (остаточная стоимость – 12 960 руб.);
5-й год: $12\,960 \times 40\% = 5184 \text{ руб.}$ (остаточная стоимость – 7776 руб.).

После начисления амортизации за последний год у основного средства сохраняется остаточная стоимость, отличная от нуля (в данном примере – 7776 руб.). Обычно эта остаточная стоимость соответствует цене возможного оприходования материалов, остающихся после ликвидации и списания основного средства.

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

Пример. Первоначальная стоимость объекта основных средств – 100 000 руб. Допустим, что в нашем случае срок службы объекта – 5 лет.

Тогда сумма чисел лет равна 15 ($1 + 2 + 3 + 4 + 5$).

Расчет амортизации будет проведен следующим образом:

1-й год: $5 : 15 \times 100\,000 \text{ руб.} = 33\,333,3 \text{ руб.}$;
2-й год: $4 : 15 \times 100\,000 \text{ руб.} = 26\,666,7 \text{ руб.}$;
3-й год: $3 : 15 \times 100\,000 \text{ руб.} = 20\,000 \text{ руб.}$;
4-й год: $2 : 15 \times 100\,000 \text{ руб.} = 13\,333,3 \text{ руб.}$;
5-й год: $1 : 15 \times 100\,000 \text{ руб.} = 6666,7 \text{ руб.}$

Описанные способы позволяют организации рассчитать годовую сумму амортизационных отчислений, которую необходимо при всех способах разделить на 12 месяцев (или число месяцев использования амортизируемого объекта основных средств в отчетном году) для определения ежемесячного их размера. Выявленная сумма будет отражаться по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Наряду с приведенными способами организация по отдельным объектам основных средств может применять способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). При этом начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объема выпуска продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример. Необходимо рассчитать амортизацию по объекту основных средств, если имеются следующие данные: первоначальная стоимость объекта – 20 000 руб.; предполагаемый объем выпуска продукции – 1 000 000 ед.; соотношение – 0,02 руб. на единицу продукции (20 000 руб. : 1 000 000 ед.); выпуск продукции по годам: 1-й год – 250 000 ед.; 2-й год – 200 000 ед.; 3-й год – 200 000 ед.; 4-й год – 190 000 ед.; 5-й год – 160 000 ед.

Расчет амортизации:

1-й год: $0,02 \text{ руб.} \times 250\,000 \text{ ед.} = 5000 \text{ руб.}$;
2-й год: $0,02 \text{ руб.} \times 200\,000 \text{ ед.} = 4000 \text{ руб.}$;
3-й год: $0,02 \text{ руб.} \times 200\,000 \text{ ед.} = 4000 \text{ руб.}$;
4-й год: $0,02 \text{ руб.} \times 190\,000 \text{ ед.} = 3800 \text{ руб.}$;
5-й год: $0,02 \text{ руб.} \times 160\,000 \text{ ед.} = 3200 \text{ руб.}$

Малые предприятия в соответствии с Федеральным законом от 14 июня 1995 г. N 88-ФЗ «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» могут применять механизм ускоренной амортизации путем использования коэффициента, повышающего установленные нормы амортизационных отчислений в два раза. Наряду с этим субъекты малого предпринимательства могут списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы более трех лет.

Начисление амортизации по объектам основных средств производится в том отчетном месяце, к которому она относится, вне зависимости от результатов финансовой деятельности организации в данном месяце и отчетном году.

В случае принятия к учету объекта основных средств в течение отчетного года годовой суммой амортизации будет считаться сумма, определенная начиная с месяца, следующего за месяцем его постановки на учет.

Пример. Объект основных средств принят на учет в марте с первоначальной стоимостью 120 000 руб. с установленным сроком полезного использования 5 лет. Годовая амортизация при применении линейного способа составит 24 000 руб. ($120\,000 : 5$).

В первом году использования объекта месячная сумма амортизации составит 18 000 руб. ($24\,000 \times 9 : 12$).

Учет амортизации основных средств ведется на счете 02 «Амортизация основных средств» методом накопления. Начисление амортизации отражается организацией в бухгалтерском учете следующими записями:

Д-т сч. 08 К-т сч. 02 – отражена начисленная амортизация по основным средствам, используемым в капитальном строительстве (кроме строительных организаций);

Д-т сч. 20, 23, 25, 26, 30, 44 К-т сч. 02 – отражена начисленная амортизация по основным средствам, используемым в производстве;

Д-т сч. 29 К-т сч. 02 – отражена начисленная амортизация по основным средствам, используемым в обслуживающих производствах и хозяйствах;

Д-т сч. 91 К-т сч. 02 – отражена начисленная амортизация по основным средствам, сданным в операционную аренду.

В последнем случае одновременно производятся записи:

Д-т сч. 76 К-т сч. 91 – отражена арендная плата к получению;

Д-т сч. 91 К-т сч. 68 – отражен НДС по арендной плате.

Уменьшение накопленной амортизации происходит в результате выбытия основных средств по различным причинам, при этом делается запись по дебету счета 02 в корреспонденции с кредитом счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

5. Учет операций по восстановлению объектов основных средств

Для поддержания объектов основных средств в рабочем состоянии, а также приведения их в соответствие с требованиями научно – технического прогресса на объектах проводятся работы по их восстановлению.

К работам по восстановлению объектов основных средств относятся работы капитального характера в части их реконструкции, расширения, технического перевооружения и модернизации, а также некапитальные работы по содержанию объектов и их ремонту – текущему, среднему и капитальному.

Согласно ПБУ 6/01 организация самостоятельно определяет исходя из результатов капитальных работ (в части работ по модернизации и реконструкции объектов): списывать затраты по ним на увеличение первоначальной стоимости объекта или на затраты (себестоимость) продукции (работ, услуг). Решение принимается организацией на основании технологической документации (проекта и сметы на капитальные работы), которая определяет степень улучшения первоначально установленных технических

показателей функционирования объекта в результате произведенных работ. Это касается таких показателей, как увеличение срока полезного использования объекта, увеличение его производительности, улучшение качества продукции и т.п. При соблюдении данных показателей должно происходить увеличение стоимости данного объекта с одновременным увеличением добавочного капитала.

Таким образом, порядок учета затрат на восстановление объектов основных средств зависит от того:

в рамках каких работ оно производится – капитального ремонта или капитальных вложений (реконструкции объектов);

за счет каких источников финансируются работы – амортизации на полное восстановление основных средств или прибыли, предусмотренной в плане.

Исходя из этого, а также принимая во внимание изменения в системе бухгалтерского учета, касающиеся порядка учета амортизации основных средств, можно предположить следующий порядок учета расходов по ремонту, модернизации и реконструкции объектов основных средств.

Учет работ и затрат по ремонту объектов основных средств

К работам по ремонту объектов основных средств относятся работы по текущему, среднему и капитальному ремонту.

Указанные работы производятся организацией в определенном порядке и в сроки, установленные планом ремонта и системой планово – предупредительного ремонта.

При этом система планово – предупредительного ремонта разрабатывается организацией самостоятельно с учетом видов основных средств, их технических характеристик, условий эксплуатации и других причин.

Указанной системой должны быть предусмотрены:

планирование и учет затрат по местам их эксплуатации и по видам объектов основных средств;

планирование и учет затрат по видам объектов в разрезе видов ремонта;

порядок выполнения работ по обслуживанию и ремонту объектов;

состав затрат по ремонту объектов;

отражение затрат по всем видам ремонта в бухгалтерском учете – в отчетном периоде их производства или с распределением их по периодам либо за счет средств образованного резерва расходов на ремонт основных средств.

Работы по ремонту подразделяются по видам на:

обслуживание объектов;

текущий и средний ремонт объектов;

капитальный ремонт объектов.

Работы по обслуживанию состоят в осмотре и уходе за действующими объектами. Их целью является проверка технического состояния зданий и сооружений, машин и оборудования, устранение мелких неисправностей, а также выявление дефектов, подлежащих устранению при очередном ремонте.

К работам по текущему и среднему ремонту основных средств относятся работы с периодичностью проведения до одного года по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержания в рабочем состоянии, как правило, в зависимости от видов основных средств.

Работы по обслуживанию и проведению среднего и текущего ремонта должны подразделяться на:

профилактические работы, которые количественно определяются и заранее планируются по объему и времени их проведения и выполнения;

непредвиденные работы, которые количественно выявляются только в процессе эксплуатации и выполняются, как правило, в срочном порядке по мере необходимости.

Работы по текущему и среднему ремонту производятся в период между проведением капитального ремонта основных средств, в так называемый межремонтный цикл.

К капитальному ремонту относятся, как правило, сложные работы с периодичностью проведения свыше одного года.

Капитальный ремонт зданий и сооружений включает комплекс технических мероприятий, направленных на восстановление или замену изношенных конструкций и деталей на более прочные и экономичные, кроме полной замены основных конструкций (стены, фундаменты, междуэтажные перекрытия и др.), срок службы которых на данном объекте является наибольшим.

При капитальном ремонте оборудования, машин и транспортных средств осуществляется полная разборка машины или агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей и узлов, замена всех изношенных деталей и узлов на новые, более современные, сборка, регулирование и испытание машин и оборудования под нагрузкой. В результате капитального ремонта основные технические характеристики объектов восстанавливаются и доводятся до уровня их новых видов.

Работы по обслуживанию и ремонту объектов основных средств могут выполняться:

подрядным способом, т. е. силами сторонних специализированных организаций;

хозяйственным способом, т. е. силами структурных подразделений организации – владельца основных средств, в необходимых случаях имеющих лицензии на проведение данных работ.

Состав затрат по ремонту объектов зависит от вида ремонта, способа выполнения работ и от вида объектов основных средств, на которых производятся работы по ремонту.

Работы по техническому обслуживанию, текущему и среднему ремонту объектов производятся, как правило, с использованием калькуляций, составляемых на основании перечня ремонтных работ.

При проведении работ хозяйственным способом в состав калькуляций включаются, как правило, прямые расходы, в частности расходы: на используемые в процессе данных работ смазочные, горюче – смазочные и обтирочные материалы, воду, пар, сжатый воздух и другие виды энергии; на оплату труда ремонтных рабочих; на отчисления в фонды социального назначения от расходов на оплату труда; другие аналогичные расходы.

При проведении данных работ подрядным способом их стоимость определяется договором подряда.

Работы по капитальному ремонту зданий и сооружений производятся на основании смет, составленных в порядке, установленном для определения стоимости строительно – монтажных работ.

При проведении данных работ собственными силами (данные работы выполняются только специализированными организациями, т.е. организациями, имеющими лицензии на выполнение данных работ) они производятся, как правило, на основании смет и калькуляций, которые включают прямые и косвенные (накладные) расходы.

При выполнении ремонтных работ сторонними организациями (подрядным способом) их стоимость определяется договором.

Затраты по всем видам ремонта отражаются в бухгалтерском учете, как правило, в отчетном периоде их производства. При этом организации могут учитывать предварительно данные расходы как расходы будущих периодов, списывая их затем равномерно на затраты по производству продукции (работ, услуг).

В целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт в затраты на производство продукции (работ, услуг) в отчетном периоде организации могут принять решение в учетной политике об образовании резерва расходов на ремонт основных средств.

Резерв расходов (средств) создается:

исходя из сметной стоимости ремонта – на основании годовых смет затрат;

по видам ремонта, с разделением по значительным объектам основных средств;

ежемесячно путем производства ежемесячных отчислений от себестоимости продукции (работ, услуг). При этом общая сумма планируемых расходов по всем видам ремонта основных средств на отчетный год делится на 12. Так, при расходах на ремонт согласно смете в размере 2 400 000 руб. месячная сумма отчислений в резерв составит 200 000 руб. ($2\,400\,000 : 12$).

По окончании отчетного года производится инвентаризация средств резерва. На остатке могут быть только средства по незавершенному ремонту отдельных объектов, как правило, по их капитальному ремонту.

При образовании резерва затраты по ремонту списываются за счет средств данного резерва.

Прием объектов основных средств из капитального ремонта оформляется актом типовой формы N ОС-3 «Акт приемки – сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов».

Бухгалтерский учет затрат по обслуживанию и ремонту объектов основных средств ведется в следующем порядке.

Учет затрат по обслуживанию основных средств ведется по их видам (группам) в размере фактически произведенных расходов, если работы ведутся подрядным способом (силами других организаций). Учет расходов ведется по мере производства работ по дебету счетов учета затрат по использованию основных средств (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредиту счетов учета используемых ценностей и расчетов (10 «Материалы», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.).

Учет затрат по выполнению среднего и текущего ремонта при наличии подразделений, занятых обслуживанием и ремонтом основных средств, целесообразно вести (по перечню расходов, установленных в плановых калькуляциях) предварительно на счете 23 «Вспомогательные производства». По окончании работ по ремонту их фактическая стоимость списывается с кредита счета 23 в дебет счетов учета затрат по использованию основных средств (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.). При отсутствии у организации указанных подразделений учет затрат по ремонту основных средств допускается вести непосредственно на счетах 20, 23, 25 и др.

Учет затрат по капитальному ремонту зданий и сооружений, машин и оборудования ведется по каждому их виду (или группе) по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов в случае их производства сторонними организациями. Строительные организации работы по капитальному ремонту собственных зданий и сооружений, производимые собственными силами, учитывают как строительные работы на счете 20 «Основное производство».

По окончании ремонтных работ затраты, учтенные на счете 23 «Вспомогательные производства» (или 20 «Основное производство»), списываются в дебет счетов учета использования основных средств (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.).

При проведении крупных ремонтных работ в целях правильного определения себестоимости продукции (работ, услуг) организация может принять решение об образовании резерва расходов (средств) на ремонт основных средств.

Пример. Резерв – 1 000 000 руб., в том числе на капитальный ремонт здания 600 000 руб. со сроком производства шесть месяцев начиная с 1 октября; фактические расходы по ремонту – 890 000 руб., в том числе по капитальному ремонту 290 000 руб.

Делаются записи:

Д-т сч. 20, 26 и др. К-т сч. 96 – образован резерв за отчетный год в сумме 1 000 000 руб. $(700\,000 + 600\,000 : 6 \times 3)$;

Д-т сч. 96 К-т сч. 23 – списаны фактические расходы по ремонту объектов: 600 000 руб. $(890\,000 - 290\,000)$;

Д-т сч. 20, 26 и др. К-т сч. 96 – сторнированы излишне начисленные суммы по резерву (кроме капитального ремонта) – 100 000 руб.

Таким образом, на остатке числятся средства резерва в сумме 300 000 руб., предусмотренные на покрытие затрат по капитальному ремонту здания, работы по которому предстоит завершить в первом квартале следующего года.

Учет работ и затрат капитального характера на действующих объектах основных средств

Бухгалтерский учет работ по модернизации и реконструкции объектов основных средств ведется в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94), утвержденным Приказом Минфина России от 20 декабря 1994 г. № 167, и Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденным Письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. N 160.

В соответствии с классификацией работ по капитальному строительству отнесение их к работам по модернизации и реконструкции производится организацией, сообразуясь с характером строительства, который в свою очередь определяется в титульном списке на строительство объекта. Объектом капитального строительства является каждое отдельно стоящее здание или сооружение (со всеми относящимися к нему оборудованием, инструментом и инвентарем, галереями, эстакадами, внутренними инженерными сетями водоснабжения, канализации, газопроводов, теплопроводов, электроснабжения, радиофикации, подсобными и вспомогательными надворными постройками, объектами благоустройства и др.), на реконструкцию и техническое перевооружение которого должны быть составлены отдельный проект и смета.

Затраты по модернизации и реконструкции учитываются в течение срока их производства на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По окончании данных работ затраты по ним списываются со счета 08 в следующем порядке:

с субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств» в дебет счета 01 «Основные средства» – на увеличение первоначальной стоимости

реконструируемого или модернизируемого объекта, если организацией на стадии проектирования принято решение о том, что данные работы улучшают ранее существовавшие технические показатели объекта, т.е. по окончании модернизации или реконструкции объекта ожидается увеличение срока его полезного использования, и / или увеличение его производительности, и / или улучшение качества продукции и т.п. По окончании данных работ оформляется акт типовой формы N КС-14 «Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией». При финансировании данных работ за счет прибыли делается дополнительная запись по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Д-т сч. 84, субсч. «Прибыль в обращении» К-т сч. 84, субсч. «Прибыль, использованная на производственное развитие».

Данная запись производится организацией при условии ведения учета использования прибыли прошлых лет;

с субсчета 08-3 в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» с включением их в затраты по содержанию соответствующих объектов основных средств. При этом данные затраты увеличивают стоимость работ по восстановлению объектов в случае одновременного проведения на них работ по капитальному ремонту и модернизации, а также реконструкции. Прием основных средств по окончании работ по модернизации или реконструкции оформляется актом типовой формы N ОС-3 «Акт приемки – сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов».

В таком же порядке отражаются затраты по указанным работам, если они проводятся организацией – арендатором на объектах, принадлежащих другим организациям. В этом случае проведение указанных работ организацией – арендатором должно быть предусмотрено в договоре, заключенном с организацией – собственником основных средств.

6. Учет операций по выбытию основных средств

Организация отражает в бухгалтерском учете операции по выбытию объектов основных средств в случае их:

- продажи другим юридическим и физическим лицам;
- списания (ликвидации) вследствие морального или физического износа;
- передачи по договорам мены, дарения и других видов безвозмездной передачи объектов;

- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;

- передачи арендатору в связи с переходом права собственности на объекты, ранее сданные в аренду с правом выкупа;

- неиспользования для целей производства продукции или работ либо для иных управленческих нужд;

выбытия по другим причинам.

Оценка объектов основных средств при их списании с учета для определения показателя дохода (выручки) для целей бухгалтерского учета или налогообложения осуществляется:

при продаже другим юридическим и физическим лицам – в размере, установленном по соглашению сторон в договоре;

при безвозмездной передаче – по рыночной стоимости;

при вкладе в уставный капитал или передаче в совместную деятельность – в оценке по согласованию сторон.

При выбытии объектов основных средств в бухгалтерском учете используется счет 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» (например, субсчет 20). Данный субсчет дебетуется на первоначальную (либо восстановительную) стоимость выбывающих объектов основных средств, а также на начисленную по ним амортизацию на дату выбытия. Остаточная стоимость выбывающих объектов списывается с субсчета 20 счета 01 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Наряду с остаточной стоимостью выбывающих объектов основных средств на счете 91 также отражаются расходы по их продаже, ликвидации или передаче, сумма выручки от продажи объектов и стоимость оприходованных при ликвидации объектов материалов.

При отражении операций по выбытию основных средств, по которым ранее производилась дооценка, следует иметь в виду, что согласно ПБУ 6/01 средства дооценки по выбывшим объектам в полном размере списываются на нераспределенную прибыль (прибыль прошлых лет). При этом делается запись: Д-т сч. 83, К-т сч. 84.

Рассмотрим порядок отражения в учете операций по выбытию основных средств.

1. Продажа основных средств:

Д-т сч. 01, субсч. 20 К-т сч. 01 – списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана остаточная стоимость объекта на финансовый результат с включением ее в состав прочих расходов.

Прочие расходы организации по продаже объекта учитываются непосредственно на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Д-т сч. 91 К-т сч. 76 (70) – отражены расходы по продаже объекта;

Д-т сч. 76 К-т сч. 91 – отражена выручка от продажи объекта, причитающаяся к получению;

Д-т сч. 91 К-т сч. 68 – отражена задолженность бюджету по НДС от выручки;

Д-т сч. 91 (99) К-т сч. 99 (91) – отражен результат от продажи;

Д-т сч. 51 К-т сч. 76 – отражено получение денежных средств по сделке.

2. Передача основных средств в качестве вклада в совместную деятельность:

Д-т сч. 01, субсч. 20 К-т сч. 01 – списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 20 – отражена начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана остаточная стоимость объекта на финансовый результат с включением ее в состав прочих расходов;

Д-т сч. 58 К-т сч. 91 – отражена сумма вклада участника в оценке, предусмотренной договором.

3. Передача основных средств в качестве вклада в уставный капитал:

Д-т сч. 01, субсч. 20 К-т сч. 01 – списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана остаточная стоимость объекта на финансовый результат с включением ее в состав прочих расходов;

Д-т сч. 58 К-т сч. 91 – отражена сумма вклада в оценке, установленной договором;

Д-т сч. 91 К-т сч. 68 – отражена задолженность по НДС с суммы превышения остаточной стоимости основных средств над оценкой вклада;

Д-т сч. 91 К-т сч. 99 – отражено превышение суммы оценки вклада над остаточной стоимостью объекта

или

Д-т сч. 99 К-т сч. 91 – списана остаточная стоимость объекта на финансовый результат с включением ее в состав прочих расходов.

4. Безвозмездная передача объектов основных средств (кроме муниципальных объектов):

Д-т сч. 01, субсч. 20 К-т сч. 01 – списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана остаточная стоимость объекта на финансовый результат с включением ее в состав прочих расходов;

Д-т сч. 91 К-т сч. 68 – отражена задолженность по НДС от стоимости объекта;

Д-т сч. 99 К-т сч. 91 – списаны убытки от передачи объекта.

5. Безвозмездная передача объектов основных средств, принадлежащих муниципальным органам власти:

Д-т сч. 01, субсч. 20 К-т сч. 01 – списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана остаточная стоимость объекта на финансовый результат с включением ее в состав прочих расходов;

Д-т сч. 84, субсч. «Фонд социальной сферы» К-т сч. 91 – списана недоамортизированная часть стоимости объекта в уменьшение прибыли

прошлых лет в части средств фонда социальной сферы, которые учитываются в составе данной прибыли обособленно.

6. Передача объектов основных средств стоимостью до 2000 руб., а также книг, брошюр и т.п. изданий в эксплуатацию.

Предлагается для учета переданных в эксплуатацию объектов стоимостью до 2000 руб. открыть новый забалансовый счет 021 «Малоценные основные средства, переданные в эксплуатацию»:

Д-т сч. 20, 23, 25, 26 и др. К-т сч. 01 – списана первоначальная стоимость объекта;

Д-т сч. 021 – отражена первоначальная стоимость объекта, переданного в эксплуатацию;

К-т сч. 021 – списана стоимость объекта при его ликвидации.

7. Ликвидация основных средств:

Д-т сч. 01, субсч. 20 К-т сч. 01 – списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана остаточная стоимость объекта на финансовый результат с включением ее в состав прочих расходов;

Д-т сч. 99 К-т сч. 91 – списаны убытки по списанию (ликвидации) объекта;

Д-т сч. 10 К-т сч. 91 – отражены возвратные материалы по стоимости возможной продажи.

Ликвидация объектов основных средств производится при участии постоянно действующей инвентаризационной комиссии, которая назначается приказом руководителя организации и должна выполнять следующие функции:

рассмотрение результатов инвентаризации имущества и обязательств организации и представление предложений по распределению ее итогов руководителю организации;

участие в ликвидации объекта основных средств (осмотр объекта и установление его непригодности; установление причин его списания);

выявление лиц, виновных в преждевременном выбытии объекта;

определение возвратных материалов и их оценка; контроль за изъятием из списанного объекта цветных и драгоценных металлов; подписание акта на списание основных средств формы N ОС-4 «Акт на списание основных средств» или N ОС-4а «Акт на списание автотранспортных средств»).

При ликвидации объекта возвратные материалы приходятся по цене их возможного использования или реализации, а утиль – как вторичное сырье.

8. При выбытии основных средств по причине их обмена на другие виды основных средств или другое имущество в бухгалтерском учете делаются следующие записи.

Если основные средства обмениваются на основные средства или иное имущество по равной стоимости:

Д-т сч. 01, субсч. 20 К-т сч. 01 – списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта;

Д-т сч. 02 К-т сч. 01, субсч. 20 – отражена начисленная амортизация;

Д-т сч. 91 К-т сч. 01, субсч. 20 – списана остаточная стоимость объекта на финансовый результат с включением ее в состав прочих расходов;

Д-т сч. 76 К-т сч. 91 – отражена договорная стоимость переданных в обмен объектов;

Д-т сч. 91 К-т сч. 68 – отражен НДС от стоимости объектов;

Д-т сч. 08 (10, 58...) К-т сч. 60, 76 – оприходованы основные средства и другие виды имущества, полученные в обмен на основные средства;

Д-т сч. 60, 76 К-т сч. 76 – произведен взаимозачет обязательств;

Д-т сч. 91 (99) К-т сч. 99 (91) – отражен результат от обмена основных средств;

Д-т сч. 76 (51) К-т сч. 51 (76) – отражено погашение остатка задолженности.

Наряду с продажей основных средств, их безвозмездной передачей и выбытием по другим причинам, следствием которых является их списание с баланса и передача права собственности на них, на практике имеет место выбытие основных средств без передачи права собственности – передача в аренду на определенный период, передача основных средств в залог и т.п. В данном случае они продолжают учитываться у организации – собственника на счете 01 «Основные средства». При выкупе объекта основных средств по окончании договора аренды (или ранее) его стоимость списывается с отражением данной операции в порядке, установленном для учета продажи основных средств.

Заключение

Хозяйственная деятельность промышленного предприятия складывается из трех непрерывных взаимосвязанных хозяйственных процессов: снабжение (заготовления и приобретения материально-технических ресурсов), производства продукции и ее сбыта (реализации). Эти процессы осуществляются одновременно, для чего используется труд работников, основные и оборотные средства. Следовательно, важнейшие объекты бухгалтерского учета на промышленном предприятии – основные и оборотные средства в их движении. Значение основных средств в общественном производстве определяется тем, какое место занимают орудия труда в развитии производительных сил и производственных отношений.

В современных условиях повышается роль учета и контроля за рациональным использованием всех ресурсов, в том числе и основных средств.

Основными задачами бухгалтерского учета основных средств являются правильное документальное оформление и своевременное отражение в учетных регистрах поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия; правильное исчисление и отражение в учете суммы износа основных средств; точное определение результатов при ликвидации основных средств; контроль за затратами на ремонт основных средств, за их сохранностью и эффективностью использования.

Контрольные вопросы

1. Основные средства, их состав, классификация и оценка.
2. Учет поступления основных средств. Формирование стоимости объектов основных средств в зависимости от источников поступления. Порядок изменения первоначальной стоимости (переоценка) основных средств.
3. Документальное оформление операций по поступлению основных средств.
4. Учет износа основных средств. Методы начисления амортизации.
5. Учет затрат на ремонт, модернизацию и реконструкцию основных средств.
6. Учет выбытия основных средств. Документальное оформление выбытия основных средств.
7. Инвентаризация основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.

Тема 19. Учет аренды

План

Введение

1. Аренда: сущность, виды. Договор аренды
 2. Арендная плата.
 3. Учет основных средств на условиях текущей аренды.
 4. Аренда с правом выкупа
 5. Содержание арендованного имущества.
- #### Заключение

Введение

Предприниматели Российской Федерации столкнулись с рядом проблем и одной из самых важных стала проблем приобретения предметов производства.

Можно конечно попытаться самостоятельно оплатить приобретение и монтаж нового оборудования. Но при этом придется изъять из оборота некоторое количество средств, что могут себе позволить лишь немногие предприятия. К тому же для того чтобы выделить эти средства на покупку оборудования, необходимо заплатить налог на прибыль.

Другим источником финансирования может стать привлечение кредита. Но кредиторы на сегодня не имеют «длинных» ресурсов для финансирования инвестиционных проектов и предъявляют жесткие требования по обеспечению кредита, в том числе в форме залога недвижимости, что для заемщика довольно дорого.

Выходом из сложившейся ситуации стали аренда и лизинг основных средств.

Причем если аренда используется российскими предпринимателями довольно длительное время, то практика применения такого вида аренды как лизинга России насчитывает немногим более десяти лет. Мировой опыт лизинговой деятельности имеет более чем сорокалетнюю историю. В настоящее время в России удельный вес лизинга в общем объеме инвестиций в производство, по оценкам различных авторов, не превышает 1,5 %, но рынок лизинговых операций в России оценивается как чрезвычайно емкий, способный принести значительные доходы всем участникам.

Для российских и зарубежных партнеров, несомненно, важным являются вопросы бухгалтерского учета арендных и лизинговых операций, рационально обоснованной амортизационной политики предприятий и возможности ее гибкого использования при поставках оборудования по лизингу и аренде внутри России и из-за рубежа.

1. Аренда: сущность, виды.

Договор аренды

Аренда – отношения имущественного найма, по которым арендодатель предоставляет за плату имущество во временное владение и (или) пользование арендатору (ст. 606 ГК РФ).

В зависимости от сроков аренды имущества различают:

- долгосрочную аренду (лизинг) – на срок не более трех лет;
- среднесрочную (хайринг) – на период от одного до трех лет;
- краткосрочную (рентинг, чартер) – на срок до одного года.

По условиям предоставления существует текущая, с правом выкупа и финансовая аренда (лизинг).

Текущая аренда предполагает сдачу арендодателем своего имущества на определенный срок арендатору с обязательным возвратом. В арендный период права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь право владения имуществом.

К основным средствам арендуемым с правом выкупа относят объекты, договор аренды по которым предусматривает переход их в собственность арендатора (выкуп) по истечении срока аренды или ранее при условии внесения последним всей обусловленной договором выкупной цены.

Лизинг, или финансовая аренда – это приобретение арендодателем по заказу арендатора отдельных объектов основных средств, как с правом выкупа, так и без.

Арендные отношения регулируются главой 34 части второй Гражданского кодекса Российской Федерации.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи. Приведенный перечень не является исчерпывающим, но ГК РФ устанавливает, что в аренду могут быть переданы вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе использования. Таким образом, в аренду не могут быть сданы объекты нематериальных активов как имущество, не имеющее материальной формы, не могут быть сданы в аренду и денежные средства.

Сторонами по договору аренды являются арендодатель и арендатор.

Арендодателем является собственник имущества или лица, управомоченные собственником или законом сдавать имущество в аренду (статья 608 ГК РФ).

Арендодателями могут выступать:

- юридические и физические лица, обладающие правом собственности;
- лица, управомоченные собственником сдавать имущество в аренду (балансодержатели). К ним относятся организации, за которыми имущество закреплено на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Арендатором является лицо, которое получает во временное владение и пользование имущество и платит за это арендную плату.

Арендаторами могут выступать юридические и физические лица. Законодательство об аренде предъявляет к ним гораздо меньше требований, чем к арендодателям. Главным из них является обладание правоспособностью.

Статьей 609 ГК РФ установлено, что договор аренды на срок более одного года должен быть заключен в письменной форме. Если хотя бы одной из сторон договора является юридическое лицо, независимо от срока договор должен быть заключен в письменной форме.

По общему правилу предмет договора аренды, то есть имущество, передаваемое в аренду, является единственным его существенным условием. Однако для договора аренды зданий и сооружений существенным будет и цена договора. Существенность условия договора означает, что при отсутствии этих данных (его наименование, характеристику, место нахож-

дения для недвижимого имущества и др.) объект передачи считается не согласованным, а договор не заключенным.

Следует обратить внимание, что независимо от срока, на который заключается договор аренды, а также от того, кто является сторонами договора, в письменной форме должны заключаться договора:

- проката;
- аренды транспортных средств;
- аренды зданий и сооружений;
- аренды предприятий.

Договор аренды недвижимого имущества подлежит государственной регистрации, если срок договора превышает один год.

К недвижимым вещам, согласно статье 130 ГК РФ, относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, то есть объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания, сооружения. Порядок регистрации договоров аренды недвижимого имущества установлен Федеральным законом от 21 июля 1997 года №122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

С заявлением о регистрации может обратиться одна из сторон договора аренды.

В случае сдачи в аренду земельного участка или его части, к представляемому на государственную регистрацию договору аренды прилагается кадастровый план земельного участка с указанием его части, сдаваемой в аренду.

В случае сдачи в аренду зданий, сооружений, помещений в них или части помещений, к договору аренды недвижимого имущества, представляемому на государственную регистрацию прав, следует приложить поэтажные планы здания, сооружения, на которых обозначаются сдаваемые в аренду помещения с указанием размера арендуемой площади.

2. Арендная плата

Арендная плата представляет собой плату за пользование арендованным имуществом. Следовательно, если договором не установлено иное, она должна начисляться с момента передачи арендованного имущества (т.е. с момента подписания акта приемки-передачи), а не с момента заключения договора. Если арендодатель передал арендатору имущество без документов, отсутствие которых исключает эксплуатацию объекта аренды, арендная плата не подлежит взысканию (т.е. обязанность по ее уплате не возникает).

Арендатор не вправе отказаться от внесения арендной платы, если он не использует имущество по каким-либо причинам, не обусловленным ни объективными факторами, ни нарушением договора со стороны арендодателя.

Если существуют объективные обстоятельства или действия арендодателя, препятствующие арендатору использовать арендованное имущество, применяется п.4 ст. 614 ГК РФ, согласно которому арендатор вправе потребовать соответственного уменьшения арендной платы, если в силу обстоятельств, за которые он не отвечает, условия пользования, предусмотренные договором аренды, или состояние имущества существенно ухудшились.

Гибель арендованного имущества прекращает обязательство арендатора уплачивать арендную плату, поскольку в этом случае прекращается действие договора аренды (т.к. пользоваться несуществующим имуществом невозможно).

Согласно п.2 ст. 614 ГК РФ арендная плата устанавливается за все арендуемое имущество в целом или отдельно по каждой из его составных частей в виде:

- 1) определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;
- 2) установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;
- 3) предоставления арендатором определенных услуг;
- 4) передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;
- 5) возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Стороны могут предусматривать в договоре аренды сочетание указанных форм арендной платы или иные формы оплаты аренды.

В состав арендной платы должны входить три элемента:

- 1) Износ объекта аренды.
- 2) Возложение некоторых затрат на арендатора (коммунальные платежи, затраты на техническое обслуживание).
- 3) Вознаграждение арендодателя (плановая прибыль от использования объекта).

Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. В случае, когда они не определены договором, считается, что установлен порядок, условия и сроки, обычно применяемые при аренде аналогичного имущества при схожих обстоятельствах. Поскольку данное правило носит крайне субъективный характер, рекомендуется во избежание спорных вопросов указывать эти условия в договоре.

Договором может устанавливаться:

1. Твердая арендная плата – определенная денежная сумма, не изменяющаяся на протяжении действия договора аренды.

2. Порядок исчисления арендной платы – формула, расчет, содержащий не зависящие от арендодателя и арендатора экономические факторы. В этом случае сама арендная плата может меняться при изменении тех факторов, от которых зависит ее размер. Например, если арендная плата выражена в иностранной валюте по курсу на дату платежа, размер арендной платы будет колебаться в зависимости от колебаний курса соответствующей валюты.

3. Арендная плата состоящая из постоянной и переменной составляющих, причем последняя определяется по итогам каждого платежного периода и включает фактические затраты арендодателя по оплате коммунальных и телефонных услуг.

Согласно п. 3 ст. 614 ГК РФ размер арендной платы (или порядок ее исчисления) может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные договором, но не чаще одного раза в год. Эта норма направлена на защиту арендатора от частых, экономически необоснованных повышений арендной платы в течении периода действия договора аренды со стороны арендодателя.

Организации, специализирующиеся на предоставлении в аренду своих зданий (помещений), должны рассматривать арендную плату в качестве дохода от обычных видов деятельности с отражением на счете 90 «Продажи».

Остальные организации самостоятельно решают, к какому виду доходов следует относить причитающуюся арендную плату. Так, если сумма арендной платы занимает существенную долю в общей величине доходов арендодателя, то ее следует рассматривать как предмет деятельности и учитывать на счете 90. При этом существенной признается арендная плата, отношение которой к сумме всех доходов составляет не менее 5 %. Если арендная плата не превышает установленный порог существенности, то арендодателю надлежит рассматривать доходы от сдачи имущества в аренду в состав операционных доходов с отражением на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Когда арендная плата формируется из постоянной и переменной составляющих, независимо от того какое место аренда занимает аренда в деятельности арендодателя, переменную часть платы надлежит учитывать в составе доходов от обычных видов деятельности (счет 90), так как она представляет собой плату за возмездное оказание услуг арендатору.

3. Учет основных средств на условиях текущей аренды

Объекты основных средств, принятые в эксплуатацию на условиях текущей аренды на балансе предприятия – арендатора не учитываются. Они принимаются на забалансовый учет по счету 001 «Арендованные основные средства». На нем отражается приход по первоначальной стоимости на основании акта приемки объекта основных средств и полученной от арендодателя копии инвентарной карточки на арендованный объект. По

истечении срока договора арендованный объект возвращается собственнику, а арендатор списывает с забалансового счета № 001 объект по первоначальной стоимости, а инвентарная карточка возвращается арендодателю. Основанием служат договор текущей аренды; акт, составленный по форме № ОС-1 и копия инвентарной карточки арендодателя формы № ОС-6. Объект числится в эксплуатации под инвентарным номером арендодателя.

При текущей аренде арендодатель сданное в аренду имущество продолжает учитывать на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой их выбытия в инвентарной карточке (книге). Такие карточки группируют отдельно. Передача в аренду имущества производится по договору аренды и оформляется приемно-передаточным актом.

Существует два основных варианта учета текущей аренды у арендатора и арендодателя.

I. В данном случае арендатор начисляет и перечисляет арендную плату и НДС, и прочие дополнительные платежи каждый месяц (квартал, полугодие, год – в зависимости от условий договора).

Арендатор

Дт 001 «Арендованные основные средства».

Получен по первоначальной стоимости арендованный объект

Дебет счетов 20, 23, 25, 26,44 – Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Сумма арендной платы без НДС арендатор включает в издержки производства (основного, вспомогательного) или общепроизводственные (общехозяйственные) расходы

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Отражен НДС, относящийся к арендной плате

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»– Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Принята к вычету сумма «входного» НДС, относящегося к арендной услуге

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – кредит счета 51 «Расчетные счета»

Перечислены арендная плата и НДС арендодателю в сроки, обусловленные договором.

За нарушение сроков арендатор уплачивает пеню (штраф) в размерах, предусмотренных договором, которую он относит на внереализационные расходы:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы»- Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кт 001 «Арендованные основные средства».

Возвращен арендодателю арендованный объект

Арендодатель

Д-т сч. 01 «Основные средства», субсч. 2 «Основные средства, переданные в аренду» – К-т сч. 01 «Основные средства», субсч. 1 «Основные средства принадлежащие организации на праве собственности»

Передача основных средств в аренду

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» – К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»

Начисление износа по объектам основных средств переданных в аренду.

В случае, если возмещение эксплуатационных расходов по переданному в аренду имуществу не возложено на арендатора, их сумма относится на прочие расходы:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» – К-т сч. 10, 70, 69 и др.

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 1 «Прочие доходы»

Начисленная арендная плата за отчетный период отнесена на прочие доходы

Д-т 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 2 «Прочие расходы» – К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Отражен НДС с арендной платы к уплате в бюджет

Д-т сч. 51 «Расчетный счет» – К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Получена сумма арендной платы за отчетный период от арендатора.

II. По условиям договора предполагается перечисление арендатором суммы арендной платы авансом

Арендатор

В случае перечисления арендной платы авансом сумма начисленной арендной платы учитывается на счете 97 «Расходы будущих периодов»

Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов» – К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Сумма начисленной арендной платы отнесена на расходы будущих периодов

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Отражен НДС с общей суммы начисленной арендной платы.

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – К-т сч. 51 «Расчетный счет»

Перечислены арендная плата и НДС арендодателю в сроки, обусловленные договором.

Дебет счетов 20, 23, 25, 26,44 – Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов»

Сумма арендной платы без НДС, начисленная авансом, списывается в издержки производства (основного, вспомогательного), общепроизводственные (общехозяйственные) расходы или расходы на реализацию в отчетном периоде.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»– Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Принята к вычету сумма «входного» НДС, относящегося к арендной услуге

К-т 001 «Арендованные основные средства».

Возвращен арендодателю арендованный объект

Арендодатель

Финансовые результаты от сдачи в аренду имущества в данном случае арендодатель отражает на счете 98 «Доходы будущих периодов».

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – К-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 1 «Доходы полученные в счет будущих периодов»

Отражена общая сумма арендной платы причитающаяся к уплате арендатором.

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 1 «Доходы полученные в счет будущих периодов» – К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Отражен НДС с арендной платы к уплате в бюджет

Д-т сч. 51 «Расчетный счет» – К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсч. 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Получена общая сумма арендной платы от арендатора.

Д-т сч. 98 «Доходы будущих периодов», субсч. 1 «Доходы полученные в счет будущих периодов» – К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсч. 1 «Прочие доходы»

Отражена в отчетном периоде арендная плата, полученная авансом.

Д-т сч. 01 «Основные средства», субсч. 1 «Основные средства принадлежащие организации на праве собственности» – К-т сч. 01 «Основные средства», субсч. 2 «Основные средства, переданные в аренду»

Объект основных средств возвращен арендодателю по окончании срока аренды. (3,9,12)

Пример

Предположим, что предприятие заключило договор аренды имущества стоимостью 78 600 руб. сроком на 6 месяцев. Сумма аренды за 1 месяц составляет 2 360 рублей (в том числе НДС – 360 рублей), ежемесячная амортизация 1600 руб. Для арендодателя предоставление объектов основных средств в аренду является основным видом деятельности. Арендная плата перечисляется ежемесячно.

01-1 «Собственные основные средства»; 01-2 «Основные средства, переданные в аренду»; 02-2 «Амортизация основных средств, сданных в аренду»; 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»;

Хозяйственные операции у арендодателя

№ п/п	Документ	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.	Содержание операции
		Дебет	Кредит		
1	Акт приемки	01-2	01-1	78 600	Передано имущество в аренду
2	Счет-фактура	62	90-1	2 360	отражена сумма арендной платы, подлежащей получению (ежемесячно)
3	Счет-фактура	90-3	68-2	360	отражена сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет (ежемесячно)
4	Бухгалтерская справка-расчет	90-2	02-2	900	Начислена амортизация, по имуществу, сданному в аренду (ежемесячно)
5	Бухгалтерская справка-расчет	90-9	99	1 100	Отражена прибыль от оказания арендных услуг (ежемесячно)
6	Выписка банка по расчетному счету	51	62	2 360	отражено поступление денежных средств от арендатора (ежемесячно)
7	Акт приемки	01-1	01-2	78 600	Возвращено имущество, переданное в аренду

Хозяйственные операции у арендатора

№ п/п	Документ	Дебет	Кредит	Сумма, рублей	Содержание операций
1	Акт приемки	001		78 600	Получено имущество в аренду
2	Счет-фактура	23	76	2000	Отражена сумма арендной платы за арендованное имущество (ежемесячно)
3	Счет-фактура	19	76	360	Начислен НДС (ежемесячно)
4	Счет-фактура	68	19	360	Зачет НДС (ежемесячно)
5	Выписка банка	76	51	2360	Перечислены денежные средства арендодателю (ежемесячно)
6	Акт приемки		001	78 600	Арендованное имущество возвращено собственнику

4. Аренда с правом выкупа

Согласно ст. 624 ГК РФ в договоре аренды может быть предусмотрено, что арендованное имущество переходит в собственность арендатора по истечении срока аренды или до его истечения при условии внесения арендатором всей обусловленной договором выкупной цены.

Если условие о выкупе арендованного имущества не предусмотрено в договоре аренды, оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон, которые при этом вправе договориться о зачете ранее выплаченной арендной платы в выкупную цену.

Арендатор

При выкупе объекта аренды первоначальную (восстановительную) стоимость возвращенного арендованного имущества арендатор отражает записью по кредиту забалансового счета 001 «Арендованные основные средства».

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет ведут по объектам, принятым в аренду, и по арендодателям.

На сумму арендной платы, начисленной арендодателю, арендатор дебетует счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредитует счет 02 «Амортизация основных средств» (на всю сумму начисленной арендной платы без учета НДС).

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают выкупную стоимость имущества (без учета НДС).

На сумму НДС к уплате арендодателю делается проводка дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Перечисление выкупной стоимости имущества отражают по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Далее объект вводится в эксплуатацию: дебет счета 01 «Основные средства» – кредит счета. 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Зачет НДС: дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Арендодатель

Арендодатель полученное имущество фиксирует записью по дебету счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств» и кредиту счета 01, субсчет «Основные средства, переданные в аренду».

Сумма накопленной амортизации дебетуется на счете 02 «Амортизация основных средств» и кредитуется на счете 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

Остаточная стоимость переданного в аренду имущества списывается на прочие расходы: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» – кредит счета 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

Сумма выкупного платежа отражается по дебету счета 62 (76) «Расчеты с покупателями и заказчиками» («Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы», с учетом НДС.

Начисление НДС с выкупной стоимости делается проводкой: дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» – кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Пример

Предприятие-арендодатель передает в аренду имущество, первоначальная стоимость которого составляет 36 000 рублей. Ежемесячная сумма арендной платы 1 770 рублей (в том числе НДС – 270 рублей). Срок договора аренды – 2 года, срок полезного использования имущества – 4 года, ежемесячная сумма амортизационных отчислений – 750 рублей. Договором предусмотрен выкуп имущества арендатором по остаточной стоимости по окончании срока договора аренды. До момента сдачи имущества в

аренду оно находилось в эксплуатации в течение 1 года, остаточная стоимость к моменту выкупа составит 9000 рублей. Для арендодателя предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности.

01-2 «Выбытие основных средств»; 01-3 «Основные средства, переданные в аренду»; 02-1 «Амортизация основных средств, сданных в аренду»; 68-2 «Расчеты по налогу на добавленную стоимость»; 76-1 «Расчеты по арендной плате»; 76-2 «Расчеты по выкупной стоимости».

Хозяйственные операции у арендодателя

		Дебет	Кредит	Сумма, рублей	Содержание операций
1	Счет-фактура	76-1	91-1	1 770	Начислена арендная плата за отчетный месяц
2	Счет-фактура	91-2	68-2	270	Начислена сумма НДС с арендной платы
3	Расчет	91-2	02-1	750	Начислена амортизация за текущий месяц по основному средству, переданному в аренду
4	Выписка банка	51	76-1	1 770	Отражена сумма поступившей арендной платы
5	Счет-фактура	76-2		10 620	Отражена задолженность арендатора за основное средство
6	Счет-фактура	91-2		1 620	Начислен НДС по реализации основных средств
7	Выписка банка	51		10 620	Отражено поступление от арендатора выкупной цены
8	Акт выбытия	01-2		36 000	Отражено выбытие основного средства
9	Расчет	02-1		27 000	Списана сумма начисленной амортизации
10	Акт выбытия	91-2		9 000	Списана остаточная стоимость выбывшего основного средства

Хозяйственные операции у арендатора

№ п/п	Документ	Корреспонденция счетов		Сумма, рублей	Содержание операций
		Дебет	Кредит		
Ежемесячно в течение срока действия договора аренды					
1	Счет-фактура	20	76-1	1500	Начислена арендная плата за отчетный месяц
2	Счет-фактура	19	76-1	270	Начислена сумма НДС с арендной платы
3	Выписка банка	76-1	51	1770	Перечислена сумма арендной платы (с учетом НДС)
4	Счет-фактура	68-2	19	270	Произведен зачет НДС
По окончании срока действия договора аренды					
5	Акт приемки		001	36 000	Объект основных средств списан с забалансового счета в оценке, определенной сторонами
6	Счет-фактура	08-4	60	9 000	Отражена стоимость выкупаемого объекта основных средств
7	Счет-фактура	19	60	1 620	Отражена сумма НДС по выкупленному основному средству
8	Выписка банка	60	51	10 620	Стоимость основного средства перечислена арендодателю
9	Акт приемки	01	08-4	9 000	Основное средство принято к учету в составе основных средств
10		68	19	1 620	Принята к вычету сумма НДС

5. Содержание арендованного имущества

Текущий и капитальный ремонт

Общий порядок распределения обязанностей сторон по содержанию арендованного имущества установлен ст. 616 Гражданского Кодекса РФ:

- Арендодатель производит за свой счет капитальный ремонт, если иного не предусмотрено законом, иными правовыми актами или договором аренды.

- Арендатор обязан поддерживать имущество в исправном состоянии, производить за свой счет текущий ремонт и нести расходы на содержание имущества, если иное не установлено законом или договором аренды. (7)

Однако договором стороны могут изменить распределение этих обязанностей.

К капитальному ремонту зданий и сооружений относятся работы по восстановлению или замене отдельных частей зданий (сооружений) или целых конструкций, деталей и инженерно-технического оборудования в связи с их техническим износом и разрушением на более долговечные и экономичные, улучшающие их экономические показатели.

Предупредительный (текущий) ремонт заключается в систематически и своевременно проводимых работах по предупреждению износа конструкций и отделки, инженерного оборудования, а также работах по устранению мелких повреждений и неисправностей.

Если арендодатель не исполняет возложенных на него обязанностей, то арендатор может поступить следующим образом:

- Произвести капитальный ремонт (например, в случае неотложной необходимости), а затем взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы

- Потребовать соответственного уменьшения арендной платы

- Потребовать расторжения договора и возмещения убытков. (7)

От того, как арендатор производил ремонт, согласно обязанности или по собственной воле, зависит порядок учета понесенных им расходов. (8)

Если же арендатор без согласия арендодателя провел ремонт не по причине его неотложной необходимости, а исключительно по собственной прихоти, то понесенные им расходы возмещению арендодателем не подлежат. (21,7) В случае если арендатор решил произвести капитальный ремонт, а затем взыскать с арендодателя стоимость ремонта или зачесть ее в счет арендной платы, он заключает договор на капитальный ремонт от своего имени. При этом расходы по ремонту должны быть собраны у него на отдельных субсчетах, открываемых к соответствующим счетам: 20 и др. Затем, после принятия решения о способе возмещения затраченных средств, расходы по ремонту списываются через счета по учету реализации как оказанная арендодателю услуга. (16)

Арендатор.

Дт сч. 20, субсч. «Затраты на капитальный ремонт арендованного имущества» – Кт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» *Отражена стоимость услуг оказанных по ремонту арендованного имущества (если ремонт производит арендатор)*

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – Кт сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» *Отражена сумма НДС по выполненным работам*

Если затраты на реализацию, арендатор засчитывает в счет арендной платы или в счет ее уменьшения, то он делает следующие записи:

Дт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – Кт сч. 90 «Продажи» *Начислена задолженность арендодателя за ремонт.*

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» *Стоимость ремонта зачтена в счет арендной платы.*

Арендодатель.

Дт счетов 20, 26 – Кт сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» *Отражены затраты по ремонту*

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» *Отражена сумма НДС, подлежащего уплате за выполненный ремонт*

В случае если в соответствии с условиями договора аренды стороны предусматривают вариант, когда капитальный ремонт делает арендодатель, расходы по произведенному ремонту он обязан списать на свои расходы. Но расчеты со строительной организацией производит арендатор по письменному поручению арендодателя. Оплата производится им в счет взаиморасчетов по арендной плате.

У арендодателя будут сделаны проводки:

Дт. счетов 20, 25, 26, 44, субсчет «Затраты на капитальный ремонт арендованного помещения» – К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» *Отражена сумма услуг, оказанных ремонтно-строительными организациями (РСО) по ремонту арендованного имущества.*

Д-т сч. 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» *Отражена сумма НДС, причитающегося к оплате подрядчикам за ремонт*

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» *Погашение задолженности арендатора по арендной плате за счет оплаты им задолженности арендодателя перед РСО*

Арендатор.

Д-т счетов 20, 26, 44, 19 – К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». *Начислена арендная плата и НДС, подлежащие оплате аренды.*

Заключение

Эффективное ведение предпринимательской деятельности предполагает широкое внедрение и использование арендных механизмов. Предприятия, испытывающие необходимость в расширении парка оборудования или его замене, имеют две возможности: приобрести оборудование в собственность или взять его в аренду.

В первом случае необходимо изыскать значительные денежные ресурсы или изъять из оборота ликвидные средства, что может вызвать ухудшение структуры баланса, или использовать заёмные средства, что обусловит появление дополнительных расходов на оплату процентов по кредиту.

Аренда позволяет предприятиям вовлекать в хозяйственный оборот необходимое имущество без значительных единовременных вложений, связанных с его приобретением, и представляет возможность получать доход посредством сдачи в аренду временно неиспользуемых объектов, сохраняя право собственности на них.

В аренду может сдаваться как движимое, так и недвижимое имущество. Согласно законодательству в случае аренды недвижимости договор подлежит государственной регистрации.

Широкое распространение получила сдача в аренду действующими предприятиями временно свободных зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств. Предметом договора аренды могут быть и имущественные комплексы, например предприятия. Это создаёт условия для быстрого введения в действия производственных мощностей, использования готовой инфраструктуры, в первую очередь малыми и средними предприятиями. Могут заключаться договоры на аренду земельных участков и иных природных объектов.

Использование аренды во всем многообразии ее форм и методов позволяет российским предприятиям подключиться к ценнейшему опыту, накопленному десятилетия практикой западных фирм. Развитие арендных отношений в российской экономике способно оживить экономическую конъюнктуру, дать инвестиционный толчок начинающемуся росту, расширить платежеспособный спрос, создать заинтересованность у хозяйствующих субъектов в подъеме деловой активности.

Контрольные вопросы

1. Основные средства, их состав, классификация и оценка.
2. Учет поступления основных средств. Формирование стоимости объектов основных средств в зависимости от источников поступления. Порядок изменения первоначальной стоимости (переоценка) основных средств.
3. Документальное оформление операций по поступлению основных средств.
4. Учет износа основных средств. Методы начисления амортизации.
5. Учет затрат на ремонт, модернизацию и реконструкцию основных средств.
6. Учет выбытия основных средств. Документальное оформление выбытия основных средств.

Тема 20. Учет нематериальных активов

План

Введение

1. Нематериальные активы как экономическая категория и объект бухгалтерского учета
 2. Организация учета нематериальных активов
 3. Учет поступления и выбытия нематериальных активов
 4. Амортизация и инвентаризация нематериальных активов
- Заключение**

Введение

С развитием рыночных отношений становится все более очевидным, что так называемые материальные активы не являются единственным фактором обеспечения доходности организации, и что существуют иные их виды, которые не имеют такого классического признака, как вещественная субстанция, но могут играть важнейшую роль в процессе получения предприятием прибыли.

Нематериальные активы являются одним из принципиально новых объектов бухгалтерского учета, появившихся в ее теории и практике на этапе становления и развития рыночных отношений в России.

Если иметь в виду западный опыт, то, несмотря на тот факт, что нематериальные внеоборотные активы общепризнанны в большинстве стран рыночной экономики, подходы к их идентификации, способам поступления на баланс, оценке, амортизации продолжают оставаться объектами горячих дискуссий.

Это связано с постоянными изменениями в методологии учета данных активов, происходящими в связи с процессом реформирования отечественного учета, а также формированием законодательной базы в области налогообложения.

Наиболее яркими примерами таких новшеств являются введение с 1 января 2001 года Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), окончательный переход с 1 января 2002 года на новый План счетов бухгалтерского учета, введение с 1 января 2002 года главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса РФ и т. д.

Происходящие изменения затронули, в частности, порядок отражения в бухгалтерском учете программ для ЭВМ с неисключительным правом использования, а также квартир, находящихся в собственности организации, выдвинули новые требования к расчету амортизации нематериальных активов для целей исчисления налога на прибыль и т. д.

1. Нематериальные активы как экономическая категория и объект бухгалтерского учета

В современных условиях хозяйствования и в России, и за рубежом широкое применение получили нематериальные активы. Это обусловлено быстротой и масштабами технологических изменений, распространением информационных технологий, активной инвестиционной деятельностью, стремлением получить признание на внутреннем и мировом рынках, развитием и интеграцией международных финансовых рынков. В последнее время в имуществе хозяйственных организаций доля нематериальных активов неуклонно возрастает.

Хотя эти активы и являются составной частью всего имущества предприятия, их использование в хозяйственной деятельности значительно отличается от использования материальных объектов, так как они не имеют вещественной формы.

Как экономическая категория нематериальные активы представляют собой совокупность объектов долгосрочного пользования (свыше 1 года), не имеющих материально-вещественной формы, но необходимых предприятиям и организациям для эффективного осуществления хозяйственной деятельности. Они обладают стоимостью и способностью приносить организации экономические выгоды, т.е. доход.

Отличительными признаками нематериальных активов являются:

- отсутствие материально-вещественной (физической) формы;
- длительный период использования – свыше 12 месяцев;
- возможность идентификации, т. е. выделения из общей массы имущества предприятия;
- способность приносить организации доход.

Нематериальными активами являются не сами патенты, товарные знаки, полезные модели, программы ЭВМ и др., а лишь права на их использование.

Согласно Положению о бухгалтерском учете и отчетности РФ (п.55) к нематериальным активам относят права, возникающие:

- из авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;
- из патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения;
- из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;
- из прав на ноу-хау и др.

Кроме того, к нематериальным активам относятся права пользования земельными участками, природными ресурсами, организационные расходы и цена фирмы (деловая репутация).

Можно выделить следующие виды нематериальных активов:

- объекты интеллектуальной собственности;
- права пользования природными ресурсами;
- отложенные затраты;
- деловая репутация организации.

Объекты интеллектуальной собственности разделяют на два вида:

- регулируемые патентным правом (объекты промышленной собственности);
- регулируемые авторским правом.

Правовое регулирование объектов промышленной собственности осуществляется Патентным законом РФ от 23.09.92 г. за № 3517-1, Законом РФ «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров Российской Федерации» от 23.09.92 г. за № 3520-1, а также подзаконными нормативными актами, регулирующими процедуру оформления и регистрации объектов, размеры пошлин и иные вопросы.

Патентное право охраняет содержание произведения. Для охраны изобретения, полезных моделей, промышленных образцов, фирменных наименований, товарных знаков, знаков обслуживания необходима их регистрация по установленной процедуре в соответствующих органах. Перечень объектов, охраняемых патентным правом, исчерпывающий.

К объектам, регулируемым патентным правом относят:

- Изобретение, если оно является новым и промышленно применимо (устройство, вещество, микроорганизм, культуры клеток растений и животных) или является известным устройством, способом, веществом, но имеет новое применение. Патент на изобретение выдается сроком до 20 лет и удостоверяет приоритет изобретения, авторство, а также исключительное право на его использование;

- Промышленный образец – художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Отличительными признаками патентоспособности промышленного образца являются его новизна, оригинальность, и промышленная применимость. Патент на промышленный образец выдается на срок до 10 лет и может быть продлен еще на срок до 5 лет;

- Полезная модель – конструктивное выполнение из составных частей. Отличительные признаки полезной модели – новизна и промышленная применимость;

- Товарный знак и знак обслуживания – обозначения, позволяющие различать соответственно однородные товары и услуги разных юридических или физических лиц;

- Наименование места происхождения товара – название географического объекта, используемого для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными и (или) людскими факторами.

Отношения, возникающие в связи с регистрацией, правовой охраной и использованием товарных знаков, знаков обслуживания и наименований

мест происхождения товаров регулирует Закон РФ от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров». Право на товарный знак охраняется законом.

Владелец товарного знака имеет исключительное право пользоваться и распоряжаться товарным знаком, а также запрещать его использование другими лицами. Необходимым условием охраны товарного знака является его государственная регистрация.

Товарный знак может быть зарегистрирован на имя юридического лица, а также физического лица, осуществляющего предпринимательскую деятельность.

На зарегистрированный товарный знак выдается свидетельство на товарный знак.

Свидетельство удостоверяет приоритет товарного знака, исключительное право владельца на товарный знак в отношении товаров, указанных в свидетельстве.

Никто не может использовать охраняемый в Российской Федерации товарный знак без разрешения его владельца.

Необходимо отметить, что закон охраняет как использование товарного знака в целом, так и какого-либо элемента в составе товарного знака.

Несанкционированное использование охраняемого элемента товарного знака без элемента, не подлежащего правовой охране, является нарушением прав на товарный знак.

– Фирменное наименование – индивидуальное название юридического лица. Оно регистрируется при государственной регистрации юридического лица и действует во время его существования.

Правовой формой использования фирменного наименования является лицензионный договор;

– Ноу-хау – информация технического, организационного, служебного или коммерческого характера, имеющая коммерческую ценность в связи с неизвестностью ее третьим лицам. К этой информации нет свободного доступа на законном основании, и обладатель информации принимает меры к охране ее конфиденциальности.

В отличие от других объектов промышленной собственности ноу-хау не подлежит регистрации, а охраняется путем запрета на ее разглашение для лиц, имеющих доступ к этой информации. По договору о передаче ноу-хау передается само ноу-хау, а не право пользования им. Обязательными элементами договора о передаче ноу-хау являются описание всех признаков передаваемого объекта, меры по охране конфиденциальности и содействие в практической осуществимости ноу-хау.

Правовое регулирование объектов авторским правом осуществляется в соответствии с Законом РФ «О правовой охране программ для ЭВМ и баз данных» от 23.09.92 г. за № 3523-1, Законом РФ «О правовой охране топо-

логий интегральных микросхем» от 23.09.92 г. за № 3526-1, Законом РФ «Об авторском праве и смежных правах» от 09.07.93 г. за № 5351-1.

К объектам, регулируемым авторским правом относят:

- Программа для ЭВМ, а также подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы;
- База данных – объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и др.).

Следует отметить, что авторское право на программы для ЭВМ и базы данных не связано с правом собственности на их материальный носитель.

Любая передача прав на материальный носитель не влечет за собой передачи каких-либо прав на программы для ЭВМ и базы данных.

Автором программы для ЭВМ или базы данных признается физическое лицо, в результате творческой деятельности которого они созданы.

Часто бывает, что программа для ЭВМ или база данных созданы совместной творческой деятельностью двух и более физических лиц. В этом случае независимо от того, состоит ли программа для ЭВМ или база данных из частей, каждая из которых имеет самостоятельное значение, или является неделимой, каждое из этих лиц признается автором такой программы для ЭВМ или базы данных.

Имущественные права на программу для ЭВМ или базу данных, созданные в порядке выполнения служебных обязанностей или по заданию работодателя, принадлежат работодателю, если в договоре между ним и автором не предусмотрено иное.

Обладатели исключительных авторских и смежных прав вправе требовать от нарушителя:

- 1) признания прав;
- 2) восстановления положения, существовавшего до нарушения права, и прекращения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушению;
- 3) возмещения убытков, включая упущенную выгоду;
- 4) взыскание дохода, полученного нарушителем вследствие нарушения авторских прав, вместо возмещения убытков;
- 5) выплаты компенсации в сумме от 10 до 50 000 МРОТ, определяемой по усмотрению суда;
- 6) принятии иных мер, связанных с защитой авторских прав.

– Топология интегральных микросхем – зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

В соответствии с Патентным законом топологии интегральных микросхем не признаются патентоспособными изобретениями.

Правовая охрана, предоставляемая законодательством, распространяется только на оригинальную топологию. Оригинальной является топо-

логия, созданная в результате творческой деятельности автора. Топология признается оригинальной до тех пор, пока не доказано обратное.

Правовая охрана, не распространяется на идеи, способы, системы, технологию или закодированную информацию, которые могут быть воплощены в топологии.

Автором топологии признается физическое лицо, в результате творческой деятельности которого эта топология была создана. Если топология создана совместно несколькими физическими лицами, каждое из этих лиц признается автором такой топологии.

Имущественные права на топологию, созданную в порядке выполнения служебных обязанностей или по заданию работодателя, принадлежат работодателю.

Согласно статье 11 Закона об охране топологий интегральных микросхем, при нарушении авторского права автор топологии и иной правообладатель может требовать:

- 1) признания прав;
- 2) восстановления положения, существовавшего до нарушения права, и прекращения действий, нарушающих право или создающих угрозу его нарушению;
- 3) возмещения причиненных убытков;
- 4) принятия иных мер, связанных с защитой их прав.

– Произведения науки, литературы и искусства;

Авторское право распространяется на произведения, обнародованные либо не обнародованные, но находящиеся в какой-либо объективной форме. При этом согласно закону объективной является письменная форма (рукопись, машинопись); устная форма (публичное произнесение); звуко- или видеозапись (механическая, магнитная, цифровая, оптическая); изображение (рисунок, эскиз, чертеж, фотокадр); объемно-пространственная форма (макет, скульптура, модель) и другие формы.

Авторское право на произведение науки, литературы и искусства возникает в силу факта его создания.

Название произведения также подлежит охране как объект авторского права в том случае, если является результатом творческой деятельности автора и может использоваться самостоятельно.

Авторское право на произведение, созданное в порядке выполнения служебных обязанностей или служебного задания работодателя, принадлежит его автору. Но исключительные права на использование служебного произведения принадлежат лицу, с которым автор состоит в трудовых отношениях, то есть работодателю.

– Лицензии, дающие право заниматься определенным видом деятельности, если они выдаются на срок более 1 года.

Права пользования природными ресурсами составляют право пользования земельным участком, недрами и право на геологическую и другую информацию о недрах.

Отложенные затраты – организационные расходы и расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки (НИОКР).

Организационные расходы состоят из затрат организации в период ее создания до момента регистрации.

Расходы по НИОКР – затраты на осуществление или приобретение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ с целью совершенствования техники, технологии, организации производства и управления.

Затраты по НИОКР, выполняемые для других организаций, рассматриваются как коммерческие операции и в состав нематериальных активов не включаются.

Деловая репутация организации («гудвилл») – разница между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно-финансового комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы. В отечественном учете цена фирмы определена законодательно как «разница между покупкой и оценочной стоимостью имущества» по приватизируемым организациям.

В состав нематериальных активов не включают интеллектуальные и деловые качества человека, его квалификацию и способность к труду, поскольку они неотделимы от своего носителя и не могут быть использованы без него.

Нематериальные активы как объект бухгалтерского учета

Термин «нематериальные активы» стал использоваться в российском учете с 1990 г. Для целей бухгалтерского учета нематериальные активы – это показатель финансовой отчетности, соответствующей юридическим и финансово-экономическим требованиям законодательства и нормативным актам РФ.

В 2000 г. в связи с появлением ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов» состав объектов, учитываемых как нематериальные объекты, заметно сократился.

В соответствии с п. 4 ПБУ 14/2000 выделяют следующие виды нематериальных активов:

- исключительное право на результаты интеллектуальной деятельности;
- организационные расходы;
- деловая репутация организации.

Более того, согласно п. 3 ПБУ «при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- отсутствие материально-вещественной структуры;

- возможность идентификации (выделения, отделения) организаций от другого имущества;
- использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течении длительного времени, продолжительностью свыше 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- способность приносить организации доход в будущем;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы и т. п.).

Из этих условий вытекает, что ранее признаваемые нематериальными активами товарные знаки, программы ЭВМ, базы данных, жилые квартиры и т.п. теперь таковыми не являются. Не вошли в состав нематериальных активов и авторские права на произведения науки, литературы и искусства, а также объекты смежных прав.

Для постановки на учет нематериальных активов принципиально важно документально подтвердить исключительные права предприятия на данный объект, поэтому необходимо рассмотреть правовое обеспечение операций с нематериальными активами.

2. Правовое обеспечение операций с нематериальными активами

Законодательство об интеллектуальной собственности гарантирует охрану исключительных как имущественных, так и неимущественных прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Чаще всего под исключительными правами понимают именно имущественные права и прежде всего право правообладателя препятствовать другим лицам использовать объекты его интеллектуальной собственности и давать разрешение другим лицам на использование такого объекта. Отнесение в этом смысле исключительных прав к имущественным основывается на том, что такие права позволяют извлекать определенные денежные выгоды и предъявлять определенные имущественные требования к третьим лицам.

Исключительные неимущественные права относятся к личным правам, т.е. правам личности. Их нельзя передавать другим лицам, они неотчуждаемы и охраняются бессрочно.

Объектами учета и объектами различных сделок могут быть только исключительные имущественные права.

Документами, подтверждающими права организации-правообладателя и отражающими сущность сделок и хозяйственных операций с интеллектуальной собственностью, являются:

- охранные документы;
- прилагаемые к договорам оригиналы или копии выданных общественными организациями документов о регистрации авторских и смежных прав;
- договоры об уступке прав;
- лицензионные договоры;
- договоры о ноу-хау;
- договоры о создании объекта интеллектуальной собственности;
- учредительные документы.

Охранный документ – это документ, выдаваемый правообладателю по его просьбе уполномоченным государственным органом и подтверждающий исключительные права правообладателя на объект интеллектуальной собственности. Необходимо учитывать, что учету в нематериальных активах организации подлежат права, подтверждаемые охранными документами любых стран, а не только российскими патентами и свидетельствами.

Патент выдается:

- автору изобретения, полезной модели, промышленного образца;
- физическим и юридическим лицам, которые указаны автором в заявке на выдачу патента;
- работодателю в случаях, когда изобретение, полезная модель, промышленный образец созданы работником в связи с выполнением им своих служебных обязанностей.

К охранным документам в РФ относятся:

- патент на изобретение;
- свидетельство на полезную модель;
- патент на промышленный образец;
- свидетельство на товарный знак;
- свидетельство на знак обслуживания;
- свидетельство об официальной регистрации программ для ЭВМ;
- свидетельство об официальной регистрации баз данных;
- свидетельство об официальной регистрации топологии интегральной микросхемы;
- патент на селекционные достижения.

Договор об уступке прав – это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которым одна из сторон на определенных соглашением условиях уступает свои исключительные права другой стороне, при этом другая сторона становится правообладателем.

Лицензионный договор – это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которыми одна из сторон на определенных соглашением условиях дает свое разрешение (лицензию) и предоставляет другой стороне право на использование объекта своей интеллектуальной собственности, а другая сторона принимает на себя право на использование объекта и обязуется использовать этот объект.

Договор о ноу-хау – это договор, выражающий содержание соглашения сторон, в соответствии с которым одна из сторон на определенных соглашением условиях раскрывает другой стороне сущность своего ноу-хау, разрешает его использовать и предоставляет другой стороне право использовать ноу-хау, являющееся предметом соглашения, при этом другая сторона обязуется использовать и не разглашать ноу-хау.

К учредительным документам относятся уставы и учредительные договоры, составленные и подписанные учредителями, зарегистрированные в соответствующих органах государственной регистрации согласно действующему законодательству.

Интеллектуальная собственность может поступить в нематериальные активы создаваемого или уже созданного юридического лица путем внесения прав, относящихся к интеллектуальной собственности, в счет вклада одного или нескольких учредителей в состав имущественного комплекса коммерческой организации. Причем передача права пользования данным объектом производится по лицензионному договору или договору об уступке прав.

Интеллектуальная собственность не передается по договору дарения, договору купли-продажи и договору мены, поэтому эти виды договоров не являются основаниями для учета интеллектуальной собственности в нематериальных активах организации.

3. Организация учета нематериальных активов

При организации учета нематериальных активов на предприятии следует руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

Бухгалтерский учет нематериальных активов должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете всех случаев движения нематериальных активов;
- достоверное определение результатов от списания и прочего выбытия нематериальных активов;
- контроль за сохранностью нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект.

Инвентарным объектом нематериальных активов считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. Основным признаком, по которому один инвентарный объект отличается от другого, служит выполнение им самостоятельной функции в производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо в использовании для управленческих нужд организации.

Учет нематериальных активов строится на предприятии в соответствии с учетной политикой, утвержденной руководителем. В ней определяется:

1. Перечень объектов учета, относящихся к нематериальным активам предприятия.
2. Срок полезного использования нематериальных активов.
3. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам: линейный – по нормам, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) или способ уменьшаемого остатка.
4. Порядок отражения в учете погашения стоимости нематериальных активов (с использованием или без использования счета 05).

Общим требованием для организации учета нематериальных активов является документальное оформление движения объектов нематериальных активов.

Помимо документа, подтверждающего существование самого актива (патент, свидетельство, лицензионный договор ...), в бухгалтерском учете каждый инвентарный объект нематериальных активов должен оформляться соответствующей первичной документацией. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Приказом или распоряжением по организации необходимо определить круг лиц, на которых возлагается ответственность за сохранность документов, удостоверяющих право организации на нематериальные активы, и определить должностных лиц, которым предоставлено право подписи документов на приобретение, перемещение и списание нематериальных активов. Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденного письмом Минфина России от 30 декабря 1993 г. № 160, нематериальные активы по мере создания или поступления в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, следует зачислять в состав нематериальных активов на основании акта приемки.

Акты оформляются по факту поступления (выбытия) прав интеллектуальной собственности, по факту создания объектов интеллектуальной собственности, по факту получения прав на использование объектов интеллектуальной собственности на основании документов, подтверждающих права организации в качестве правообладателя и отражающих суть сделок и хозяйственных операций.

В ряде случаев, определенных законодательством, требуется подтверждение стоимости поступающего объекта нематериальных активов независимым оценщиком, то есть наличие акта оценки.

Акт приемки (вместе с актом оценки) является основанием для открытия в бухгалтерии предприятия карточки учета нематериального актива.

В соответствии с Постановлением Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а при постановке на учет нематериальных активов используется лишь одна унифицированная форма первичной учетной документации – карточка учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

Карточка учета нематериальных активов применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации).

На оборотной стороне карточки изложена краткая характеристика объекта нематериальных активов.

При выбытии нематериальных активов составляется Акт выбытия, а при списании объекта нематериальных активов заполняется Акт списания.

Если предприятие предоставляет другому предприятию право пользования каким-либо объектом нематериальных активов, то эти данные отражаются в:

- ведомости учета предоставления лицензии (на основании лицензионных договоров);
- ведомости учета предоставлении ноу-хау (на основании договоров о ноу-хау).

Форма ведомостей разрабатывается предприятием самостоятельно.

Ведомости закрываются после выбытия и списания объекта учета из активов организации.

На основании вышеназванных документов в бухгалтерии информация разносится по счетам:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 04 «Нематериальные активы»;
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 19/2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»;
- 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляется в первоначальной оценке.

При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости для каждого вида активов открываются субсчета в соответствии с классификацией нематериальных активов, принятой в организации, например:

04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»;

04-2 «Отложенные затраты»;

04-3 «Деловая репутация»;

04-4 «Прочие объекты».

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражаются начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием

4. Учет поступления и выбытия нематериальных активов

При приобретении нематериальных активов основанием для выполнения записей в бухгалтерских регистрах являются: договор уступки (приобретения) прав правообладателем (продавцом), акт приемки-передачи, счет, счет-фактура, платежно-расчетные документы.

В соответствии с Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности (утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н), приобретение нематериальных активов отражается через счет 08 как капитальные вложения (вложения во внеоборотные активы).

По дебету счета 08 формируется первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов.

Первоначальной стоимостью нематериальных активов признается сумма фактических расходов на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Для учета уплачиваемых сумм НДС используется счет 19/2 «НДС по приобретенным НМА».

Нематериальные активы могут поступать в организацию различными способами. В том числе они могут быть:

1. Приобретены за плату.

Расходы по приобретению нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет нематериальных активов их отражают по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

2. Получены в порядке бартера.

Поступление нематериальных активов в порядке бартера первоначально отражают по дебету счета 08 с кредита счета 60 «Расчеты с по-

ставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим оприходованием по дебету счета 04 с кредита счета 08.

Переданные в порядке обмена объекты списываются с кредита соответствующих счетов (12, 13, 41, 43) в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

3. Приобретены в качестве вклада в уставный капитал организации.

Нематериальные активы, внесенные учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации, до 1 января 2000 г. оприходовались по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями».

С 1 января 2000 г. нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал, целесообразно отражать на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При этом задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал». На стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал нематериальных активов составляют бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»

– на сумму вклада в виде НМА

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

– объект НМА принят к учету

Важно отметить, что согласно статьи 34 Федерального закона от 26 октября 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» к оценке имущества, вносимого в качестве вклада в уставный капитал, должен привлекаться независимый оценщик (аудитор), если стоимость такого имущества превышает 200 МРОТ.

Поступление вклада в уставный капитал не облагается НДС и налогом на прибыль.

4. Получены безвозмездно.

Оприходование нематериальных активов, полученных от других организаций или физических лиц безвозмездно, а также в качестве субсидии правительственного органа, отражали до 1 января по дебету счета 04 и кредиту счета 87 «Добавочный капитал».

С 1 января 2000 г. нематериальные активы, полученные по договору дарения или иным образом безвозмездно, необходимо учитывать по рыночной стоимости на счете 98 «Доходы будущих периодов» с последующим отнесением соответствующей части амортизационных начислений в доход, (дебет счета 98, кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

При этом организация может выбрать способ отнесения стоимости безвозмездно полученных нематериальных активов на финансовые результаты организации:

а) в момент принятия нематериальных активов к учету

Дебет сч. 08 Кредит сч. 98 субсчет «Безвозмездные поступления» – по рыночной стоимости на дату поступления

Дебет сч. 04 Кредит сч. 08 – введен объект в эксплуатацию;

б) по мере начисления амортизации в течении срока полезного использования нематериальных активов

Дебет сч. 26 Кредит сч. 05; 04 – начислена амортизация

Дебет сч. 98 Кредит сч. 91 – включена во внереализационные доходы часть стоимости безвозмездно полученного объекта.

5. Получены при приобретении предприятия как имущественного комплекса.

Сложной разновидностью процесса покупки нематериальных активов является операция по приобретению организацией другой организации с включением ее активов и пассивов на свой баланс по цене, превышающей величину их чистых активов. В данном случае покупатель сначала ставит на учет имущество и иные активы покупаемого субъекта (на основании индивидуально составленных документов их первичного учета), а затем на основании карточки учета по ф. № НМА-1 как нематериальный актив сумму превышения общих расходов по покупке – деловую репутацию продаваемой организации. Указанная разница может быть либо положительной, либо отрицательной. Положительная деловая репутация означает, что стоимость организации превышает совокупную стоимость ее активов и обязательств, что организации присуще нечто такое, что не определяется как активы и пассивы. Таким нечто могут быть наличие стабильных покупателей, репутация качества, навыки маркетинга и сбыта, техническое ноу-хау, деловые связи, опыт управления, уровень квалификации персонала и т. п. Таким образом положительная деловая репутация представляет собой надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод. В противоположность отрицательная деловая репутация – своего рода скидка с цены, свидетельствующая об отсутствии этих факторов.

В составе НМА учитывается только положительная деловая репутация, а отрицательная деловая репутация оценивается как доходы будущих периодов (счет 98).

Спецификой деловой репутации является то, что, хотя она возникает в процессе хозяйственной деятельности организации, объектом учета она не является и не обособляется в бухгалтерском балансе. Это связано с практической невозможностью вычисления и группировки затрат по ее формированию, а значит и невозможностью ее оценки.

Объектом учета деловая репутация становится только при продаже организации как имущественного комплекса в целом.

Для целей учета величина приобретенной деловой репутации принимается в размере разницы между суммой, фактически уплаченной продавцу за организацию, и приобретенной покупателем долей в ее активах и обязательствах на дату 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.

В бухгалтерском учете операции по покупке организации (ее филиала) отражаются следующими записями:

1) Дебет сч. 08, 10, 20 и др. Кредит сч. 76 – имущество, приобретенное в составе организации, ставится на учет по видам, в оценке по первоначальной стоимости;

2) Дебет сч. 04 Кредит сч. 08 – отражаются расходы в сумме превышения над величиной чистых активов (деловая репутация);

3) Дебет сч. 76 Кредит сч. 51,52 – погашена задолженность продавцу.

В момент принятия на учет нематериальных активов суммы НДС, уплаченные при приобретении нематериальных активов, в полном объеме вычитаются из сумм налога, подлежащих взносу в бюджет.

При этом делается проводка:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19 субсчет «НДС по приобретенным нематериальным активам»- отражена сумма НДС, подлежащего вычету при расчетах с бюджетом после принятия на учет нематериальных активов.

В случае приобретения нематериальных активов для использования в производстве и реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от налога на добавленную стоимость, сумма НДС к возмещению не принимается, а учитывается в балансовой стоимости и списывается через износ.

Под моментом принятия на учет объекта понимается его отражение на счете 04 «Нематериальные активы», поскольку согласно Инструкции по применению Плана счетов счет 08 предназначен для обобщения информации о затратах организации по объектам, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, нематериальных и прочих активов.

Таким образом, «входной» НДС по таким расходам может быть отнесен к возмещению при расчетах с бюджетом только после их оплаты и отражения актива на счете 04 «Нематериальные активы».

Не учитывая этот момент в отчетном периоде, занижается сумма НДС, причитающаяся к уплате в бюджет, это может привести к штрафным санкциям.

Учет выбытия нематериальных активов

В силу тех или иных причин нематериальные активы, числящиеся в организации списываются с учета.

Основными причинами списания объектов нематериальных активов являются:

- непригодность к дальнейшему использованию;
- истечение срока их полезного использования;
- передача нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал;
- безвозмездная передача нематериальных активов;
- реализация нематериальных активов

Одновременно со списанием стоимости этих объектов подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений.

В соответствии с п. 23 ПБУ 14/2000 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 финансовые результаты организации.

Списание объектов в связи с непригодностью, а также по истечению срока их полезного использования, производится на основании акта. Акт должен быть составлен компетентной комиссией, которая определяет и указывает в акте причины списания, а также другие аналитические данные.

На основании акта, утвержденного руководителем, делается отметка о выбытии объекта в Карточке учета нематериальных активов (форма № НМА-1).

При списании объектов нематериальных активов за непригодностью необходимо помнить, что получаемый убыток не уменьшает налогооблагаемую прибыль и должен быть показан в Справке о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 «Расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли».

При списании в учете делаются следующие записи:

Дебет 05 Кредит 04 – списывается начисленная амортизация;

Дебет 91 Кредит 04 – списывается остаточная стоимость объекта без уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;

Дебет 99 Кредит 91 – определяется финансовый результат – убыток.

Организации могут передавать нематериальные активы в качестве вклада в уставный капитал другой организации. Их стоимость определяют исходя из денежной оценки, согласованной учредителями организации.

Для учета информации о наличии и движении инвестиций в уставные капиталы других организаций используется счет 58 «Финансовые вложения».

Дебет 58 Кредит 91/1 – отражается передача вклада в согласованной оценке;

Дебет 91/2 Кредит 04 – списана остаточная стоимость переданных нематериальных активов;

Дебет 05 Кредит 04 – списана начисленная амортизация;

Дебет 91/3 Кредит 19 – списана сумма НДС;

Дебет 91/9 Кредит 99 – отражен финансовый результат

Эта прибыль подлежит налогообложению в том налоговом периоде, в котором была осуществлена передача объекта НМА.

Если же согласованная оценка передаваемого НМА меньше его остаточной стоимости, то организация получит убыток:

Дебет сч. 99 Кредит сч. 91/9

Сумма нанесенного убытка не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Согласно п. 1 статьи 146 Налогового кодекса РФ, передача прав собственности на товары (работы, услуги) на безвозмездной основе признается их реализацией и облагается НДС.

Таким образом, передающая сторона должна составить счет-фактуру по установленной форме и уплатить в бюджет НДС с рыночной стоимости имущества, передаваемого безвозмездно. Организация-получатель не возмещает из бюджета сумму НДС, указанную в счете-фактуре, а включает ее в первоначальную стоимость материальных ценностей.

В связи с тем, что цена реализации при безвозмездной передаче равна нулю, она всегда будет меньше остаточной (балансовой) стоимости объекта НМА. Поэтому у организации всегда будет возникать убыток от такой передачи, даже при отсутствии возможных расходов, связанных с безвозмездной передачей объектов НМА.

В соответствии с п. 2.4 Инструкции по налогу на прибыль № 62 отрицательный результат от реализации и от безвозмездной передачи нематериальных активов в целях налогообложения не уменьшает налогооблагаемую прибыль.

Для целей бухгалтерского учета расходы, связанные с безвозмездной передачей объектов НМА, согласно п. 11 ПБУ 10/99 относятся к операционным расходам, отражаемым по строке 100 «Прочие операционные расходы» формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Для целей налогообложения убытки от безвозмездной передачи имущества относятся к внереализационным расходам.

Безвозмездная передача нематериальных активов отражается в учете следующими проводками:

Дебет 05 Кредит 04 – списана сумма амортизации, накопленная по выбывающему объекту;

Дебет 91 Кредит 04 – отнесена на операционные расходы остаточная стоимость выбывающего объекта без уменьшения налогооблагаемой базы по налогу на прибыль;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» – начислен НДС от остаточной стоимости;

Дебет 99 Кредит 91 – отражен убыток от безвозмездной передачи.

Очень часто выбытие нематериальных активов происходит в связи с их реализацией.

Продажа НМА осуществляется на основе целого ряда договоров: об уступке прав, лицензионного договора, договора о ноу-хау и др.

Продажная цена определяется в договоре. Реализация НМА подлежит обложению НДС, т. е. продажа объектов НМА производится по ценам, включающим НДС. Полученная от покупателя сумма НДС подлежит уплате в бюджет.

Финансовый результат от реализации НМА определяется как разница между продажной ценой и остаточной стоимостью объекта без учета расходов, связанных с продажей. Таким образом, указанные расходы относятся на финансовые результаты организации, но не уменьшают налогооблагаемую прибыль.

Реализация нематериальных активов отражается в учете следующими проводками:

Дебет 62 Кредит 91 – отражена реализация объекта;

Дебет 91 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» – начислен НДС;

Дебет 05 Кредит 04 – списана сумма амортизации, накопленная по реализованному активу;

Дебет 91 Кредит 04 – списана остаточная стоимость, выбывающего объекта;

Дебет 91 Кредит 99 – отражен финансовый результат от реализации актива.

5. Амортизация и инвентаризация нематериальных активов

Нематериальные активы используются длительное время и в течение этого времени их стоимость ежемесячно переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Экономический механизм постепенного переноса стоимости нематериальных активов на готовый продукт и накопление денежного фонда для замены нематериальных активов называется амортизацией.

Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, которые предприятие устанавливает самостоятельно исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования.

Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией; при затруднениях в установлении этого срока он принимается за 10 лет, но не более срока действия организации. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

По объектам, по которым погашается их стоимость, амортизация начисляется одним из следующих способов:

- линейным способом исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока их полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции.

Наиболее распространенным способом начисления амортизации является линейный способ, позволяющий равномерно уменьшать первоначальную стоимость объектов НМА.

Согласно пункту 21 ПБУ 14/2000, амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете одним из двух способов:

1. Накоплением соответствующих сумм на отдельном счете – по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

2. Уменьшением первоначальной стоимости объекта нематериального актива – непосредственно по кредиту счета 04 «Нематериальные активы».

При первом способе согласно Плану счетов для обобщения информации об амортизации, накопленной за время использования объектов НМА организации (за исключением объектов, по которым амортизационные отчисления списываются в кредит счета 04 «Нематериальные активы»), используется счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

Ежемесячно начисленные суммы амортизации объектов НМА отражаются в бухгалтерском учете по кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство:

Дебет сч. 20, 25, 26, 44 Кредит сч. 05.

При выбытии (продаже, списании, передаче безвозмездно и др.) объектов нематериальных активов сумма начислений по ним амортизации списывается со счета 05 в кредит счета 04.

Аналитический учет по счету 05 «Амортизация нематериальных активов» ведется по отдельным объектам НМА.

При втором способе суммы амортизационных отчислений уменьшают первоначальную стоимость объекта НМА и списываются в кредит счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство. Данный способ погашения стоимости нематериальных активов используют применительно к неотчуждаемым их видам (организационные расходы, цена фирмы). Отрицательная деловая репутация организации равномерно списывается на ее финансовые результаты (на счет 91) как операционные доходы в течении 10 лет.

При применении второго способа в бухгалтерском учете организации начисление амортизации отражается проводкой:

Дебет сч. 20, 23, 25, 26, 44 Кредит сч. 04.

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться. Как правило, это активы, стоимость которых со

временем не уменьшается, либо активы, использование которых приносит постоянную и неумещающуюся прибыль, – товарные знаки, ноу-хау и некоторые другие.

Амортизация не начисляется также по нематериальным активам некоммерческих организаций.

Инвентаризация нематериальных активов

Согласно п. 1 ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете» № 129-ФЗ от 21 ноября 1996 г., для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию имущества в целях подтверждения их наличия, состояния и оценки (в том числе и НМА).

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно согласно законодательству.

Инвентаризация обязательно проводится в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);
- 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 и в других случаях.

В ходе проведения инвентаризации нематериальных активов руководствуются Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

Проверяется наличие документов, подтверждающих права организации на использование нематериальных активов; правильность и своевременность их отражения в балансе.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием НМА и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах следующим образом:

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

сверх норм-- за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты.

Недостача отражается в учете следующим образом:

– на остаточную стоимость объекта НМА:

Дебет сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит сч. 04 – отнесена недостача на виновное лицо:

Дебет сч. 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (по рыночной стоимости);

Кредит сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (по остаточной стоимости НМА);

Кредит сч. 98 «Доходы будущих периодов» (на разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью);

– списаны недостачи при отсутствии виновных лиц:

Дебет сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит сч. 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

Заключение

В связи с расширением прав предприятий в области постановки и ведения бухгалтерского учета перед бухгалтерскими службами возникает проблема оптимальной организации учета различных объектов: основных средств, нематериальных активов, процессов производства и реализации, расчетов, капитальных и финансовых вложений и др.

В ходе лекционного занятия мы рассмотрели круг вопросов, связанных с организацией ведения учета нематериальных активов. В результате проделанной работы можно сделать следующие выводы:

1. для учета нематериальных активов вследствие их разнообразия по составу и назначению имеет место их классификация, исходя из которой и составляется отчетность о наличии и движении нематериальных активов, отсюда, учет данного вида средств организуется в бухгалтерии по их видам, независимо от организационно-правовой формы собственности предприятия;

2. аналитический учет, организованный с применением вычислительной техники, позволяет сократить трудоемкость, затраты времени, повысить качество контроля, обеспечивает быстрый доступ к информации;

3. особенностью учета нематериальных активов, в частности выбытия, является определение финансового результата по данной операции с последующим его отнесением либо на прибыль, либо на убытки.

Все предприятия при учете нематериальных активов должны руководствоваться соответствующими законодательными и нормативными документами.

В настоящее время отражению в учете нематериальных активов уделено довольно много внимания. Однако вопросов и проблем не становится меньше.

Поэтому необходимо совершенствовать систему учета нематериальных активов.

В связи с введением с 1 января 2002 года главы 25 «Налог на прибыль организаций» Налогового кодекса Российской Федерации при организации и определении порядка и степени использования данных бухгалтерского учета для учета амортизируемых активов необходимо определить различия в правилах их бухгалтерского и налогового учета.

Организация устанавливает срок полезного использования по каждому виду амортизируемых нематериальных активов при их постановке на учет, если он не установлен в договоре, патенте или ином аналогичном документе:

в бухгалтерском учете – в расчете на 20 лет;

в налоговом учете – в расчете на 10 лет.

В отличие от правил бухгалтерского учета в составе нематериальных активов учитываются: права владения на «ноу-хау», секретную формулу или процесс, лицензии на право пользования недрами, а также право на фирменное наименование и не учитываются организационные расходы и положительная деловая репутация.

Предприятию можно рекомендовать ведение налогового учета с использованием или преобразованием регистров бухгалтерского учета. При этом организации необходимо определить:

методы, минимизирующие различия в учете амортизируемых активов;

регистры бухгалтерского учета, используемые в налоговом учете;

операции и объекты для учета в регистрах аналитического налогового учета.

К методам, минимизирующим различия, могут быть отнесены процедуры, которые касаются изменения:

типовых форм первичной учетной документации;

положений учетной политики по бухгалтерскому учету данных активов.

Исходя из различий, приведенных выше, организация может предусмотреть следующие дополнительные показатели в типовых формах первичной учетной документации:

– установление кодов отнесения объектов по составу – к объектам, принимаемым и не принимаемым в состав амортизируемого имущества в налоговом учете. Это касается включения в состав амортизируемого имущества объектов жилого фонда и невключения безвозмездно полученных объектов; деловой репутации и организационных расходов и т. п.;

по стоимости – объекты со стоимостью до 10000 руб. не принимаются к учету (их стоимость списывается при вводе в эксплуатацию);

– выделение двух видов стоимости вводимых в эксплуатацию объектов для бухгалтерского учета – первоначальная стоимость;

для налогового учета – амортизируемая стоимость (первоначальная стоимость, уменьшенная на сумму не принимаемых при налогообложении расходов).

Таким образом, данные бухгалтерского и налогового учета амортизируемых объектов будут формироваться в регистрах на основании показателей одних и тех же форм первичной учетной документации, составленных в установленном законодательством порядке.

Используются акт (накладная) приемки-передачи основных средств (ф. № ОС-1) и карточка учета нематериальных активов (ф. № НМА-1). В зависимости от характера операции и требований нормативных актов в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

В учетную политику предприятия по бухгалтерскому учету в целях минимизации различий рекомендуется внести изменения.

Для унификации отдельных способов учета и оценки объектов следует предусмотреть в части нематериальных активов:

в состав нематериальных активов в бухгалтерском учете включаются права владения «ноу-хау», лицензии на право пользование недрами, фирменное наименование.

Контрольные вопросы

1. Сущность, классификация и оценка нематериальных активов. Виды нематериальных активов.

2. Учет поступления нематериальных активов.

3. Учет амортизации нематериальных активов. Расчет ежегодных амортизационных отчислений.

4. Учет списания нематериальных активов.

5. Деловая репутация и организационные расходы.

6. Документальное оформление операций с нематериальными активами.

Тема 21. Учет финансовых вложений

План

Введение

1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.
 2. Аналитический учет финансовых вложений. Учет финансовых вложений в ценные бумаги. Учет финансовых векселей.
 3. Учет доходов и расходов по финансовым вложениям
 4. Инвентаризация финансовых вложений
 5. Обесценение финансовых вложений и создание резерва под обесценение
- #### **Заключение**

Введение

Сложные и во многом для российской экономики противоречивые процессы становления рыночных отношений обусловили необходимость качественного осмысления новых экономических и социальных явлений. Существенные изменения произошли и в характере и условиях проведения инвестиционной деятельности. В частности, появление новых организационно-правовых форм хозяйствования, предоставление свободы предпринимательству и самостоятельности предприятиям в использовании собственных финансовых ресурсов, создание правовых и экономических условий для привлечения капитала у российских и зарубежных инвесторов, возникновение новых финансовых инструментов и рычагов коренным образом реформируют организационный механизм финансового инвестирования. Это, в свою очередь, требует преобразований в методологии и методике анализа инвестиций, разработки новых его положений, в полной мере соответствующих современным условиям осуществления предприятиями финансовых вложений. В этой связи возникает необходимость в совершенствовании понятийного аппарата, определении эффективности того или иного объекта финансовых вложений.

Учитывая исключительную важность этой отрасли для развития и стабилизации российской экономики, рынок ценных бумаг на сегодняшний день рассматривается как область интенсивного контроля и регулирования со стороны государственных органов.

1. Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

Финансовые вложения – это инвестиции организаций в государственные ценные бумаги, корпоративные ценные бумаги, производные финансовые инструменты и предоставленные другим организациям займы.

Ценные бумаги представляют собой денежные документы, составленные по установленной форме с соблюдением всех обязательных реквизитов, удостоверяющие имущественные права или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ.

Акция – это ценная бумага, подтверждающая внесение ее владельцем средств в уставный капитал акционерного общества, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества на участие в управлении этим акционерным обществом.

Облигация – ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств и подтверждающая обязательство возместить ему номинальную (нарицательную) стоимость этой ценной бумаги в предусмотренный в ней срок с уплатой фиксированного процента (если иное не предусмотрено условиями выпуска).

Депозитный или сберегательный сертификат – это письменное свидетельство банка (кредитного учреждения) -эмитента о вкладе денежных средств организации или частного лица (о депонировании денежных сумм), дающее им право на получение по истечении установленного срока суммы вклада и процентов по нему.

Вексель – ценная бумага, удостоверяющая безусловное денежное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму денег владельцу векселя (векселедержателю).

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» финансовым вложениям относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, вексель);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организации (в том числе дочерних и независимых хозяйственных обществ);
- вклады организации – товарища по договору простого товарищества;
- предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитные организации, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимы следующие условия:

- наличие документов, подтверждающих право организации на финансовые вложения;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (рисков изменения цены, неплатежеспособности, ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды в будущем.

К финансовым вложениям не относятся:

- собственные акции, выкупленные организацией у акционеров;

– векселя, выданные организацией продавцу при расчетах за товары, работы и услуги;

– вложение в основные средства, нематериальные активы, а также в имущество, которое затем предоставляется во временное пользование третьим лицам.

Финансовые вложения классифицируются по различным признакам: в связи с уставным капиталом, по формам собственности, срокам, на которые они произведены, и др.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и долговые.

К вложениям с целью образования уставного капитала относят 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 относят облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на долгосрочные (когда установленный срок их погашения превышает один год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более одного года) и краткосрочные (когда установленный срок их погашения не превышает одного года или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более одного года).

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- . «Паи и акции»;
- . «Долговые ценные бумаги»;
- . «Предоставленные займы»;
- . «Вклады по договору простого товарищества» и др.

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

Единицей бухгалтерского учета финансовых вложений может быть серия, партия и тому подобная однородная совокупность финансовых вложений. Она выбирается организацией самостоятельно.

Первоначальная оценка.

Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. *Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобре-*

тение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством).

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу; суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, с участием которых приобретены ценные бумаги; расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету; иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Фактические затраты по приобретению финансовых вложений определяются с учетом суммовых разниц, возникающих при оплате в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Если по приобретенным ценным бумагам основную часть затрат составляют суммы, уплачиваемые по договору продавцу, то остальные затраты по приобретению ценных бумаг могут признаваться организацией в качестве операционных расходов, т.е. учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а не на счете 58 «Финансовые вложения».

Первоначальной стоимостью перечисленных ниже финансовых вложений признается:

- по вкладам в уставный капитал организации – денежная оценка, согласованная учредителями (участниками организации);
- полученным безвозмездно – их рыночная стоимость на дату принятия к учету;
- внесенным в счет вклада организации – товарища по договору простого товарищества – по стоимости отражения в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу;
- приобретенным по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, – стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

При оплате финансовых вложений иностранной валютой их первоначальная стоимость определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия к учету.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Последующая оценка финансовых вложений.

Первоначально стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к учету, может изменяться. Для целей последующей оценки финансовых вложений они разделяются на две группы:

– вложения, по которым может быть определена текущая рыночная стоимость (приобретение акций и др.);

– вложения, по которым рыночная стоимость не определяется (вклады в уставные капиталы других организаций, предоставленные займы, уступленная дебиторская задолженность, облигации и др.).

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Такие корректировки могут производиться ежемесячно или ежеквартально, Результаты корректировки списываются на финансовые результаты коммерческой организации в качестве операционных доходов и расходов.

Финансовые вложения второй группы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости. При этом по долговым ценным бумагам разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью равномерно списывать на финансовые результаты коммерческой организации и уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

Кроме того, по долговым ценным бумагам и предоставленным займам организации могут составлять расчеты их оценки по дисконтированной стоимости без осуществления записей в бухгалтерском учете.

Оценка финансовых вложений при их выбытии (погашении, продаже, безвозмездной передаче, передаче в счет вклада в уставный капитал другой организации и пр.).

Финансовые активы, по которым определяется текущая рыночная стоимость, оцениваются на момент выбытия исходя из последней оценки.

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, в момент выбытия оценивают одним из следующих способов:

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

По первоначальной стоимости каждой единицы учета списывают вклады в уставные капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторскую задолженность, приобретенную на основании уступки права требования.

Ценные бумаги при их выбытии могут оцениваться по средней первоначальной стоимости, которая определяется по каждому виду ценных бумаг по данным об их стоимости и количестве на начало месяца и поступившим в течение месяца ценным бумагам.

2. Учет финансовых вложений в ценные бумаги.

Учет финансовых векселей.

Аналитический учет финансовых вложений

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

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

Учет акций.

Акция – это ценная бумага, подтверждающая внесение ее владельцем средств в уставный капитал акционерного общества, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и, как правило, на участие в управлении этим обществом. Акции являются частными ценными бумагами, выпускаются только негосударственными организациями на длительный период и не имеют установленных сроков обращения.

Акции бывают именными и на предъявителя, обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника. Их движение отражают в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени ее приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям на предъявителя в книге записывают только общее их количество.

Обыкновенные акции не дают владельцу преимущественных прав на получение дивидендов, но дают право голоса в акционерном обществе.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимущественное право на получение дивидендов в форме гарантированного фиксированного процента, но не дают ему права голоса в акционерном обществе, если иное не предусмотрено уставом.

Размер дивидендов по обыкновенным акциям определяется один раз в год советом директоров акционерного общества, исходя из полученной прибыли и потребностей в ее использовании для развития акционерного общества, и утверждается собранием акционеров.

Учет движения акций осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции».

Приобретение акций отражают по дебету субсчета 1 счета 58, а продажу – по кредиту указанного субсчета.

Купленные акции учитывают на счете 58 в сумме фактических затрат на их приобретение. Фактические затраты складываются из покупной цены и дополнительных расходов по приобретению акций. Покупная цена состоит из номинальной цены и суммы премии, уплачиваемой эмитенту, или скидки, предоставляемой эмитентом.

Акции могут оплачиваться в рублях, иностранных валютах, предоставлением имущества в собственность или пользование акционерного общества. При любой форме оплаты стоимость акций выражается в рублях.

Если акции оплачены не полностью, но инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям, то акции приходят по полной сумме фактических затрат. В дебет счета 58 относят оплаченную сумму с кредита денежных счетов и неоплаченную часть со счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за приобретенные акции». В этом случае в балансе приобретенные акции отражают также по фактическим затратам, а неоплаченную часть – по статье кредиторской задолженности.

В остальных случаях суммы, внесенные под подлежащие приобретению акции, учитывают по дебету счета 76, субсчет «Расчеты за приобретенные акции», с кредита 51 или 52. В балансе эти суммы отражают по статье дебиторской задолженности.

Ценные бумага, полученные в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах, приходятся по счету 58 с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями».

Приобретенные акции хранят в депозитарии или кассе самой организации. В функции депозитария, как правило, входят хранение акций, получение дивидендов по ним и перепродажа по поручению владельца.

При хранении акций в кассе организации их записывают в специальном реестре (книге), составляемом в двух экземплярах (для кассира и бухгалтерской службы). В реестре указывают наименование эмитента каждой акции, ее номинальную цену, покупную стоимость, номер и серию, общее количество и дату покупки и продажи.

Акции относят к финансовым вложениям, по которым может определяться текущая рыночная стоимость. Для отражения текущей рыночной стоимости акций в отчетности на дату ее составления производят корректировку их оценки на предыдущую отчетную дату. Результаты корректировки отражают на счетах 58 «Финансовые вложения» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Начисление дивидендов по акциям производится по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма и численных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого в соответствии с действующим законодательством самим акционерным обществом при начислении дивидендов акционерам.

При операциях получения дивидендов в иностранной валюте возможно образование курсовой разницы вследствие разности рублевой оценки сумм дивидендов по курсу на дату принятия на учет по счету 76 и на дату фактического зачисления дивидендов на валютный счет организаций. Курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Организация может получать дивиденды в форме продукции (работ, услуг) акционерного общества. В этом случае начисление дивидендов оформляют обычной бухгалтерской проводкой (Д 76 – К 91), а поступление дивидендов отражают по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на поступившие основные средства), 10 «Материалы» (на производственные запасы), 58 «Финансовые вложения» (на новые акции акционерного общества) и других счетов с кредита счета 76.

Продажа акций оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Д 76 – К 91 – на продажную стоимость акций

Д 91 – К 58 – на балансовую стоимость акций

Дополнительные расходы по продаже акций также списываются в дебет счета 91.

Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 91 показывает финансовый результат от продажи акций. Эту разницу списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При ликвидации акционерного общества, акции которого имеются в организации, производят такие же бухгалтерские записи, как и при продаже акций.

Собственные акции, выкупленные у акционеров, учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)» по фактическим затратам.

Учет долговых ценных бумаг.

Долговые ценные бумаги – обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств.

В отечественной практике к долговым ценным бумагам относят облигации, сберегательные и депозитные сертификаты, чеки и векселя.

Облигация – ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее владельцу номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Существуют следующие виды облигаций:

- государственные и частные (выпускаемые коммерческими банками, акционерными обществами и др.);
- именные и на предъявителя;
- процентные и беспроцентные;
- свободно обращающиеся и с ограниченным кругом обращения (облигации государственного валютного займа, некоторые частные облигации и др.).

Именные (зарегистрированные) облигации подлежат регистрации. Их владельцам выдается сертификат, свидетельствующий о праве лица на обладание указанными в нем долговыми обязательствами. Облигации на

предъявителя специально не учитываются, проценты по ним получают по купонному листу, от которого отрезается соответствующий купон.

По процентным облигациям выплачивается доход в форме процента, владельцу беспроцентных облигаций предоставляется право на приобретение соответствующих товаров или услуг.

Депозитный сертификат – это письменное свидетельство кредитного учреждения о депонировании денежных сумм, удостоверяющее право владельца по истечении срока суммы депозита и установленных процентов по нему.

Синтетический учет долговых ценных бумаг осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги».

Приобретенные долговые ценные бумаги приходят на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению ценных бумаг.

По долговым ценным бумагам разрешается разницу между первоначальной и номинальной их стоимостью равномерно списывать на финансовые результаты в течение срока обращения этих ценных бумаг.

При продаже облигаций с нарастающими процентами в дни, не совпадающие с днями выплаты процентов, покупатель и продавец разделяют соответствующие суммы. В этом случае покупатель уплачивает продавцу помимо рыночной стоимости облигации проценты, которые причитаются за период, прошедший с момента последней их выплаты. При этом сумму процентов целесообразно учитывать в составе расходов будущих периодов.

На счетах операции отражают следующим образом:

Дебет счета 58 – на рыночную стоимость облигаций;

Дебет счета 97 – на проценты с момента последней их выплаты;

Кредит счетов 51 или 52 – на покупную стоимость облигаций (рыночную плюс проценты)

При приобретении долговых ценных бумаг иностранных эмитентов затраты по их приобретению пересчитываются в рубли по валютному курсу ЦБ РФ, действовавшему в день совершения операции. Учет таких ценных бумаг ведется в двух валютах – в рублях и в валюте, в которой выражена номинальная цена долгового обязательства.

Порядок выплаты доходов по ценным бумагам определяется условиями их выпуска. По облигациям выплаты процентов осуществляются, как правило, два раза в год в определенном размере от их номинальной стоимости (с отделением соответствующего купона от облигации). По депозитным сертификатам проценты выплачиваются при предъявлении сертификатов к оплате.

Сумму начисленных процентов по долговым обязательствам отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно с начислени-

ем процентов часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг относят на финансовый результат организации.

При этом если покупная стоимость приобретенных ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ценным бумагам дохода производят списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если покупная стоимость ценных бумаг ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производят доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом на сумму причитающегося дохода по ценным бумагам дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, приходящейся на данный период, дебетуют счет 58 «Финансовые вложения»; на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценами кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При погашении или продаже ценных бумаг их списывают с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» по их стоимости в момент продажи. Выручку от продажи ценных бумаг зачисляют на счета учета денежных средств с кредита счета 91. Прибыль и убыток от продажи ценных бумаг списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При операциях с долговыми ценными бумагами в иностранных валютах может возникать курсовая разница, если покупка и продажа ценных бумаг производятся по одной и той же валютной цене. Эта разница списывается на счет 91.

Учет финансовых векселей

В тех случаях, когда организации приобретают векселя как объект финансовых вложений, их учет осуществляется в соответствии с порядком, установленным для учета ценных бумаг.

Приобретенные финансовые векселя учитывают на счете 58 «Финансовые вложения».

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Переход права собственности на финансовые векселя с банковским индоссаментом происходит в момент вручения векселя, и на векселя, передаваемые с именным индоссаментом, — в момент передачи векселя с совершенным на нем именным индоссаментом. Документами, подтверждающими переход права собственности на векселя, могут служить акты передачи векселей или сами векселя.

Проценты по финансовому векселю могут включаться в его номинальную цену или оплачиваться сверх номинальной цены.

В первом случае предъявленные к платежу финансовые векселя списывают со счета 58 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные по векселю платежи отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91.

При оплате процентов по финансовому векселю сверх номинальной цены полученные суммы процентов отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Предъявленные затем к оплате финансовые векселя списывают со счета 58 в дебет счета 91. Финансовый результат от операции с финансовыми векселями списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовые векселя, как и другие ценные бумаги, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг.

Аналитический учет

Аналитический учет финансовых вложений должен обеспечить информацию по видам данных вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения. По государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете в обязательном порядке формируется следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги; номер, серия и т.д., номинальная цена; цена покупки; расходы, связанные с приобретением; общее количество; дата покупки, продаж или иного выбытия; место хранения.

Построение аналитического учета финансовых вложений должно также обеспечить возможность получения данных о долгосрочных и краткосрочных вложениях.

Учет финансовых вложений в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 58 «Финансовые вложения» обособленно.

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг. Книга учета ценных бумаг должна иметь следующие реквизиты: наименование эмитента; номинальная цена ценной бумаги; покупная стоимость; номер, серия и др.; общее количество; дата покупки; дата продажи. Книга учета ценных бумаг должна быть сброшюрована, скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера, страницы пронумерованы. Исправления в Книгу учета ценных бумаг могут вноситься лишь с разрешения руководителя и главного бухгалтера с указанием даты внесения исправлений.

В случае ведения Книги учета ценных бумаг с помощью средств вычислительной техники информация может формироваться в виде выходного документа на машиночитаемых носителях. Распечатка информации с машиночитаемых носителей осуществляется по мере необходимости или по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры, но не реже одного раза в год.

Ответственность за организацию хранения Книги учета ценных бумаг несет руководитель организации.

При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение. Начисление расходов по оплате услуг депозитариев отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов учета расчетов, а при перечислении депозитарию указанных сумм – по дебету счетов учета расчетов и кредиту счетов учета денежных средств.

3. Учет доходов и расходов по финансовым вложениям

Доходы по финансовым вложениям признаются в качестве:

- доходов от обычных видов деятельности;
- операционных доходов.

В первом случае доходы отражаются по кредиту счета 90 «Продажи», во втором случае – по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы по финансовым вложениям также могут признаваться в качестве:

- расходов по обычным видам деятельности;
- операционных расходов.

В первом случае они учитываются по дебету счета 90, во втором случае по дебету счета 91.

Основная часть расходов, связанных с обслуживанием финансовых вложений (оплата услуг банка и депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п.), признается в качестве операционных расходов. Операционными расходами признаются также расходы, связанные с предоставлением организацией займов другим организациям.

Поступление и первоначальная оценка финансовых вложений

В соответствии с Гражданским кодексом РФ ценные бумаги являются движимым имуществом организации. Как и любое другое имущество, они подлежат обязательной денежной оценке отражения в бухгалтерском учете. Финансовые вложения при принятии к учету делятся на две группы: по которым можно определить текущую рыночную стоимость и по которым этого сделать нельзя. К первой группе относятся котируемые ценные бумаги, паи (если учредитель паевого фонда регулярно публикует их цену), а также другие финансовые вложения, текущая стоимость которых документально подтверждена. При этом финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату у других организаций, признается сумма фактических затрат ор-

ганизации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах).

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых вложений являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов. В случае, если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе операционных расходов) или увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Не включаются в фактические затраты на приобретение финансовых вложений общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением финансовых вложений.

Фактические затраты на приобретение активов в качестве финансовых вложений могут определяться (уменьшаться или увеличиваться) с учетом суммовых разниц, возникающих в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), до принятия активов в качестве финансовых вложений к бухгалтерскому учету.

В случае несущественности величины затрат (кроме сумм, уплачиваемых в соответствии с договором продавцу) на приобретение таких финансовых вложений, как ценные бумаги, по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими операционными расходами организации в том отчетном периоде, в котором были приняты к бухгалтерскому учету указанные ценные бумаги.

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

Первоначальной стоимостью таких финансовых вложений, как ценные бумаги, полученных организацией безвозмездно от учредителей или других организаций и лиц, признается:

- их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Для целей настоящего Положения под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг;

- сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи полученных ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету – для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена.

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

При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяют исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

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, стоимость которых при 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.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может изменяться в случаях, установленных законодательством и настоящим Положением.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы: финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость в установленном настоящим Положением порядке, 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 операционных 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.

При приобретении финансовых вложений за счет заемных средств затраты по полученным кредитам и займам учитываются в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 10/99 «Расходы организации» и Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Одной из основных составляющих финансовых вложений являются ценные бумаги. К обращению в соответствии с Гражданским кодексом РФ на фондовом рынке России допущены следующие виды ценных бумаг: государственные облигации, облигации, вексели, чеки, депозитный и сберегательный сертификаты, банковские сберегательные книжки на предъявителя, простое и двойное складские свидетельства (и каждая их часть), коносаменты, акции, приватизационные ценные бумаги, жилищные сертификаты, а также производные ценные бумаги – опционные свидетельства.

Все ценные бумаги должны содержать обязательные реквизиты. Их отсутствие или несоответствие влечет недействительность совершаемой посредством их сделки.

Покупка ценных бумаг

При приобретении ценных бумаг за плату, в их первоначальную стоимость включаются:

- суммы, уплаченные продавцу;
- стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением этих бумаг;
- вознаграждение посредникам;
- иные затраты, непосредственно связанные с покупкой бумаг.

В этот список не включены проценты по займам, полученные на приобретение ценных бумаг (п. 3.2 приказа Минфина от 15 января 1997 г. № 2). С 1 января 2003 г. проценты по таким займам не увеличивают стоимость финансовых вложений (ценных бумаг), отраженных на балансовом

счете 58 «Финансовые вложения». Они должны быть отнесены к операционным расходам (субсчет 91/2 «Прочие расходы»).

Исключение составляет лишь тот случай, когда полученный заем компания использует для предварительной оплаты. Тогда на сумму процентов необходимо увеличивать дебиторскую задолженность (п. 15 ПБУ15/01). Но делать это нужно до того, как бумаги приняты к учету. Также в затраты на покупку ценных бумаг не входят общехозяйственные расходы (если только они напрямую не связаны с этой покупкой).

Пример. Организация приобрела 100 облигаций сторонней организации. Цена каждой облигации – 450 руб. Брокерская комиссия составила 540 руб. (в том числе НДС – 90 руб.).

Бухгалтер должен сделать проводки:

1. дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 51 «Расчетные счета» – 45 000 руб. (100 шт. * 450 руб.) – перечислены деньги в оплату облигаций;

2. дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 51 «Расчетные счета» – 540 руб. – оплачено вознаграждение брокерской компании;

3. дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 90 руб. – отражен НДС по брокерским услугам;

4. дебет счета 58/2 «Долговые ценные бумаги», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 45 450 руб. (45 000 + + 540 – 90) – облигации оприходованы на баланс.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ ценные бумаги НДС не облагаются, поэтому отражать входящий НДС по ним не нужно.

В договоре купли-продажи может быть предусмотрено, что ценные бумаги (а также услуги на их приобретение) оплачиваются в рублях по курсу иностранной валюты на день перечисления денег покупателем. В такой ситуации цена покупки корректируется (увеличивается или уменьшается) на величину суммовых разниц. Правда, делать это можно только до того, как бумаги приняты к учету.

Как правило, большую часть затрат на покупку составляет непосредственно стоимость ценных бумаг. Если доля всех оставшихся затрат не превышает 5% от сумм, уплачиваемых продавцу, то их можно учесть как операционные расходы.

Пример. Воспользуемся условием предыдущего примера.

Прочие затраты на покупку облигаций составили 1% (540 руб. – 90 руб.) / 45 000 руб., что меньше 5%. Поэтому бухгалтер может учесть их либо на субсчете 58/2 «Долговые ценные бумаги», либо на субсчете 91/2 «Прочие расходы». Во втором случае необходимо сделать проводки:

1. дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 51 «Расчетные счета» – 45 000 руб. (100 шт. * 450 руб.) – перечислены деньги в оплату облигаций;

2. дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», кредит счета 51 «Расчетные счета» – 540 руб. – оплачено вознаграждение брокерской компании;

3. дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – 90 руб. – отражен НДС по брокерским услугам.

Финансовые вложения в зависимости от сроков, на которые они произведены, делятся на 2 вида: долгосрочные и краткосрочные.

Срок возврата долгосрочных финансовых вложений превышает 1 год. К таким вложениям относят вклады в уставные капиталы других организаций, в том числе затраты за рубежом на приобретение акций, процентных облигаций, предоставление займов.

Срок возврата или погашения краткосрочных финансовых вложений не превышает 1 год. К данному виду финансовых вложений относятся и вложения в ценные бумаги, срок погашения по которым не установлен без намерения получать доход более одного года.

Для учета финансовых вложений предназначен счет 58 «Финансовые вложения».

В соответствии с Гражданским кодексом РФ ценные бумаги являются движимым имуществом организации. Как и любое другое имущество, они подлежат обязательной денежной оценке при отражении в бухгалтерском учете. Оценка при приобретении за плату осуществляется путем суммирования фактических расходов на его покупку. При безвозмездном получении – по рыночной стоимости на дату оприходования объектов финансовых вложений.

К счету 58 «Финансовые вложения» открываются субсчета: 58/1 «Паи и акции», 58/2 «Облигации», 58/3 «Предоставленные займы».

Вклады в уставные капиталы других организаций

Принятие решения об осуществлении финансовых вложений в уставные капиталы дочерних и других хозяйственных обществ отражаются по дебету счета 58/1 «Паи и акции».

Внесение в уставный капитал другой организации ценных бумаг отражается следующим образом:

1. дебет счета 58/1 «Паи и акции»,
2. кредит счета 51 «Расчетные счета».

Передача в уставный капитал другой организации разных видов имущества по договорной стоимости (материалов, основных средств, нематериальных активов) оформляется записью:

1. дебет счета 58/1 «Паи и акции»,
2. кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;

3. списание переданного имущества (по балансовой стоимости);
4. дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»,
5. кредит счета 01 «Основные средства»,
6. кредит счета 04 «Нематериальные активы»,
7. кредит счета 10 «Материалы» – списание начисленной амортизации по передаваемым объектам,
8. дебет счета 02 «Амортизация основных средств»,
9. дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов»,
10. кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
11. начисление доходов по вкладам в уставный капитал других организаций:
12. дебет счета 76/1 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
13. кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
14. поступление доходов на расчетный счет:
15. дебет счета 51 «Расчетные счета»,
16. кредит счета 76/1 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

При передаче в уставный капитал организации материальных активов, начисленные доходы облагаются налогом по ставке 6%.

Вложения в акции других организаций

Оплата акций, приобретенных у других организаций, производится за денежные средства, а также посредством внесения основных средств и прочих активов.

Акция – ценная бумага, удостоверяющая факт вноса определенной суммы в уставный капитал акционерного общества и дающая право владельцу на получение определенной доли в виде дивиденда.

Акции:

1) в зависимости от объема прав, предоставляемых владельцам подразделяются на:

- обыкновенные (дают право участвовать в общем собрании акционеров и на получение дивидендов);
- привилегированные (дают право участвовать в управлении АО и на фиксированные дивиденды);

2) в зависимости от способа обозначения лица подразделяются на:

- именные (содержат имя собственника, фиксируются в реестре акционеров);
- предъявителя (не содержат имени собственника, общество не имеет информации о своих пайщиках).

Акции имеют определенные виды оценки:

- номинальная стоимость;
- рыночная курсовая стоимость;
- балансовая стоимость.

Номинальная стоимость – обозначена на самой акции.

Балансовая стоимость – величина капитала акционеров, приходящегося на одну акцию.

Рыночная (курсовая) стоимость – цена, по которой акция продается или покупается на рынке ценных бумаг.

На счетах бухгалтерского учета отражение операций по осуществлению финансовых вложений происходит следующим образом:

оплата полной стоимости пакета акций другой организации (списание фактических затрат):

1. дебет счета 58 «Финансовые вложения»,
2. кредит счета 51 «Расчетные счета».

Отражение на счетах передачи имущества в виде основных средств и прочих активов при оплате акций производится аналогично отражению на счетах передачи имущества в уставные капиталы других организаций.

После приобретения акций на них начисляются дивиденды:

начисление дивидендов:

1. дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
2. кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;
3. поступление дивидендов акционеру:
4. дебет счета 51 «Расчетные счета»,
5. кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При продаже акций у инвестора:

1. отражение продажной цены акций при их реализации:
2. дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
3. кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
4. отражение балансовой стоимости акций при их реализации:
5. дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»,
6. кредит счета 58 «Финансовые вложения»;
7. списание финансового результата от реализации акций:
8. дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»,
9. кредит счета 99 «Прибыли и убытки»,

или:

10. дебет счета 99 «Прибыли и убытки»,
11. кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет займов

Для учета займов, представленных юридическими и физическими лицами, используется счет 58 «Краткосрочные финансовые вложения», субсчет «Предоставленные займы». Операции по предоставлению займов оформляются договором займа, в них указывается сумма займа, срок погашения, размер процентов.

Порядок отражения займов на счетах бухгалтерского учета займов следующий:

отражение суммы денежных средств, переданных в займы другой организации:

1. дебет счета 58/3 «Предоставленные займы»,
2. кредит счета 51 «Расчетные счета»;

начисление процентов по выданному займу:

1. дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
2. кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

оплата причитающихся процентов по выданному займу:

1. дебет счета 51 «Расчетные счета»,
2. кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Сторона, получающая заемные средства, обязана уплатить в бюджет налог на добавленную стоимость.

При погашении полученных займов производится следующая запись в бухгалтерском учете:

1. дебет счета 51 «Расчетные счета»,
2. кредит счета 58 «Финансовые вложения».

4. Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, т.е. специализированном хранилище ценных бумаг, и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходуется по дебету счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают со счета 58 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Некомпенсируемые потери ценных бумаг, связанные со стихийными бедствиями, пожарами и т.п., списывают с кредита счета 58 в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

5. Обесценение и создание резерва под обесценение финансовых вложений

Прежде чем перейти к определению понятия «обесценение финансовых вложений», необходимо напомнить, что для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость (ценные бумаги, котирующиеся на рынке ценных бумаг);
- финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется (ценные бумаги, не имеющие котировок на рынке ценных бумаг).

У организации, выпустившей ценные бумаги (организации-эмитента), может произойти обесценение финансовых вложений при:

- наличии признаков банкротства либо объявлении ее банкротом;
- наличии информации об отзыве лицензии по основному виду деятельности;
- отрицательной величине чистых активов или невыполнении установленных законодательством требований в отношении чистых активов;
- значительных убытках от основной деятельности;
- отсутствии или существенном снижении поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности дальнейшего уменьшения этих поступлений в будущем и т.д.

Для реализации требования осмотрительности финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, отражают в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по этой рыночной стоимости. Финансовые вложения, по которым нельзя определить их текущую рыночную стоимость, отражают по справедливой стоимости через механизм создания резерва под обесценение.

Резервы под обесценение финансовых вложений создают для уточнения оценки активов организации (в бухгалтерском балансе ценные бумаги отражают за вычетом сумм созданных резервов).

Резервы под обесценение финансовых вложений могут создавать организации, имеющие на балансе ценные бумаги, которые не котируются на фондовой бирже.

Сумму резервов под обесценение финансовых вложений включают в состав прочих расходов организации.

В учете это отражают проводкой:

Дебет 91-2 Кредит 59 – создан резерв под обесценение финансовых вложений.

Сумма резервов под обесценение финансовых вложений налогооблагаемую прибыль организации не уменьшает.

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.

Учетная стоимость финансовых вложений – это стоимость финансовых вложений, по которой они отражаются в бухгалтерском учете.

Расчетная стоимость финансовых вложений – стоимость, определяемая на основе расчета, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухучете (учетная стоимость), и суммой устойчивого существенного снижения.

Расчетная стоимость финансовых вложений определяется в процессе проведения ежегодной инвентаризации активов, имущества и обязательств на основании данных анализа отчетности и иной информации по этим финансовым вложениям за отчетный год по сравнению с аналогичными данными на начало года.

Расчетная стоимость определяется на основе результатов оценки, проведенной независимым оценщиком, если такая оценка проводилась, либо на основании иных методик расчета, установленных компанией в своей учетной политике (например, на основе анализа цен по сделкам, заключаемым вне организованного рынка ценных бумаг, если информация о таких ценах общедоступна).

В итоге если проверка на обесценение финансовых вложений подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то компания обязана образовать резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений.

Резерв под обесценение финансовых вложений может быть создан в размере:

1. всей суммы учетной стоимости финансовых вложений – в случае полной уверенности о невозможности реализации (погашения, возврата) этих финансовых вложений, по причинам введения процедуры банкротства или иным основаниям;

2. суммы учетной стоимости за вычетом расчетной стоимости финансовых вложений – в случае наличия информации о банкротстве организации-эмитента, отзыве у нее лицензии, снижении стоимости чистых активов или иной информации, подтверждающей устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений.

При проверке на обесценение смотрят на выполнение следующих условий:

- на две последние отчетные даты учетная стоимость ценных бумаг была существенно (этот уровень организация определяет сама в учетной политике) выше расчетной (средней цены по сделкам с аналогичными ценными бумагами);

- в течение отчетного периода расчетная стоимость значительно изменялась только в направлении уменьшения;

- отсутствует информация о возможном повышении расчетной стоимости.

Если эти условия выполнены, необходимо создать резерв под обесценение (п. 37 ПБУ 19/02).

Пример

ЗАО «Актив» принадлежит 1000 облигаций.

Официальных котировок по ним нет.

Учетная цена – 120 руб. за облигацию.

Уровень существенности – 5%.

В течение I квартала в компанию регулярно поступала информация о большом количестве сделок по аналогичным облигациям.

Средняя цена по сделкам – 70 руб. (что более чем на 5% ниже балансовой цены).

31 марта бухгалтер «Актива» сделал проводку:

Дебет 91-2 Кредит 59- 50 000 руб. (1000 шт. х (120 руб. – 70 руб.)) – создан резерв под обесценение финансовых вложений.

Корректировка и списание резервов под обесценение финансовых вложений

Если очередная проверка на обесценение выявила снижение расчетной стоимости, бухгалтер должен скорректировать сумму ранее созданного резерва в сторону увеличения:

Дебет 91-2 Кредит 59 – увеличена сумма резерва.

Если при проверке на обесценение будет выявлено увеличение расчетной стоимости ценных бумаг, то следует уменьшить сумму резерва.

Бухгалтер должен сделать проводку:

Дебет 59 Кредит 91-1 – уменьшена сумма резерва.

Если ценные бумаги выбывают с баланса организации или они перестали удовлетворять условиям создания резерва под обесценение финансовых вложений, сумма созданного под них резерва должна быть списана на финансовые результаты:

Дебет 59 Кредит 91-1 – списана сумма резерва под обесценение финансовых вложений.

Заключение

В настоящее время в нашей стране всё большую популярность получают операции организаций связанные с финансовыми вложениями в акции, уставные капиталы других организаций, предоставление займов другим организациям. На мой взгляд современный Российский рынок ценных бумаг успешно развивается, хотя все еще существует масса недостатков связанных с контролем за действиями участников рынка в целях ограничения монополистической деятельности; защитой интересов инвесторов и в частности необходимость совершенствования процедуры регистрации ценных бумаг и защиты их от подделки нормативным регулированием этой сферы деятельности; установлением четких мер ответственности государственных и коммерческих структур за нарушение процедуры выпуска и обращения ценных бумаг. Но, несмотря на эти трудности, сегодня практически все субъекты экономических отношений, ведущие бухгалтерский учет непосредственно сталкиваются с учётом операций с ценными бумагами.

В лекции мы рассмотрели все ситуации, которые могут возникнуть при работе с финансовыми вложениями.

Хочу обратить внимание еще на одну проблему Российского рынка ценных бумаг, а именно все еще нестабильную экономическую систему, и как следствие недоверие партнеров друг другу, желание получать оплату за товары и услуги по факту отгрузки с предоплатой, и нежелание многих руководителей использовать такую систему оплаты, как вексель.

Еще раз хочу отметить, что на данный момент отсутствует единое положение, регулирующее все аспекты бухгалтерского учета финансовых вложений, и при их бухгалтерском и налоговом учете приходится опираться на очень большое количество нормативных актов, которые иногда трактуют одну и ту же ситуацию несколько по разному, и из-за этого бухгалтеру бывает сложно правильно применять их на практике.

Следует отметить, что нормативная база по данному вопросу постоянно претерпевает изменения, вносятся дополнения и исправления, утрачивают силу старые нормативные документы, вступают в силу новые законы, приказы, инструкции, методические рекомендации, поэтому в обязанности бухгалтера входит своевременное ознакомление с изменениям и дополнениями в законодательной базе по бухгалтерскому учету и отчетности. Конечно же национальная правовая база, а также практика бухгалтерского и налогового учета финансовых вложений нуждается в дальнейшей корректировке, с тем чтобы превратить их в действительно удобный и универсальный инструмент получения прибыли, исключая возможность необоснованных финансовых потерь. И такие предпосылки в нашей

стране есть и процессы происходящие в нашей стране должны привести к новым политическим и экономическим условиям функционирования рынка ценных бумаг и всей финансовой системы в целом.

Контрольные вопросы

1. Сущность финансовых вложений и их классификация.
2. Поступление и выбытие финансовых вложений.
3. Финансовые результаты от финансовых вложений.
4. Учет финансовых вложений в ценные бумаги.
5. Учет инвестиций в уставные капиталы других организаций.
6. Учет финансовых вложений в займы.
7. Учет финансовых вложений в совместную деятельность.

Тема 22. Учет материально-производственных запасов

План

Введение

1. Понятие и классификация материально – производственных запасов
2. Учет запасов при их принятии к учету.
3. Порядок учета материально – производственных запасов при их использовании в производственном процессе
4. Особенности учета готовой продукции и товаров
5. Порядок учета и оценки материально – производственных запасов при их продаже и прочем выбытии
6. Аналитический учет операций с материально – производственными запасами

Заключение

Введение

Политика ресурсосбережения – реальный источник удовлетворения растущих потребностей общества. Для того, чтобы воплотить это в жизнь необходимо знать все тонкости учета наличия и движения ресурсов, в первую очередь материально – производственных запасов, которые составляют основу деятельности предприятия.

Запасы представляют собой один из важнейших факторов обеспечения постоянства и непрерывности воспроизводства. Эту важную роль играют все составные части совокупного материального запаса, в том числе товарно-материальные ценности, находящиеся у предприятия отраслей обращения.

Для осуществления точного и полного отражения в системе бухгалтерского учета операций с материально-производственными запасами необходимо руководствоваться законодательными актами РФ.

Общепринятым является отнесение продуктов труда к товарным запасам предприятия от момента их поступления на склад предприятия до момента погрузки на транспортные средства для отправки или непосредственной передачи потребителям.

Непрерывность производства требует, чтобы постоянно находилось на складах достаточное количество сырья и материалов, для полного удовлетворения потребностей производства в любой момент их использования. Поэтому необходимость бесперебойного снабжения производства в условиях непрерывности спроса и дискретности поставок, обуславливает создание на предприятиях материальных запасов, то есть товарно-материальных ценностей.

1. Понятие и классификация материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы – активы организации, предназначенные для:

- использования при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, предназначенных для продажи. При этом запасы могут подвергаться обработке и переработке;
- продажи;
- использования для управленческих нужд организации;
- капитального строительства.

Учет материально – производственных запасов ведется в порядке, установленном Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н (с изменениями и дополнениями); Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально – производственных запасов» (ПБУ 5/01, а также Планом счетов бухгалтерского учета финансово – хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению.

Организация самостоятельно определяет единицу бухгалтерского учета материально – производственных запасов в целях формирования полной и достоверной информации о них, а также обеспечения контроля за их наличием и движением (номенклатурный номер, партия, однородная группа и т.д.).

Материально – производственные запасы классифицируются по видам и принадлежности.

По видам запасы подразделяются на:

– сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, возвратные материалы (отходы); топливо; тару и тарные материалы; запасные части и агрегаты; шины; семена и корма; минеральные удобрения и ядохимикаты; биопрепараты и медикаменты; тару, предназначенную для осуществления технического процесса в основном и вспомогательных производствах, обеспечивающих обычные виды деятельности организации;

– хозяйственные принадлежности и инвентарь – часть материально – производственных запасов организации, которая не используется сразу в процессе производства продукции, работ или услуг, а служит в течение определенного периода, не превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. К указанным активам, в частности, могут относиться: орудия лова (тралы, неводы, сети, мережи и др.); бензомоторные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги; специальные инструменты и приспособления; сменное оборудование; специальная одежда и обувь, постельные принадлежности; форменная одежда; тара для хранения материально – производственных запасов на складах или осуществления технологических процессов и т.п. Как правило, состав таких запасов и порядок их учета определяется организацией в учетной политике;

– готовую продукцию – часть материально – производственных запасов организации, предназначенная для продажи, являющаяся конечным результатом производственного процесса, законченная обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством;

товары – часть материально – производственных запасов организации, приобретенная или полученная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки. К товарам относятся также изделия, приобретенные организацией для комплектации, стоимость которых не включается в себестоимость продукции. Организации сферы торговли, снабжения и иной посреднической деятельности в составе товаров учитывают также оплаченную многооборотную тару, подлежащую возврату поставщикам продукции;

– оборудование, требующее монтажа. На стадии приобретения до сдачи в монтаж к материально – производственным запасам следует также относить и оборудование, требующее монтажа, в части организации первичного (аналитического) учета и оценки;

– животные на выращивании и откорме.

По принадлежности материально – производственные запасы подразделяются на:

– ценности, принадлежащие организации по праву собственности (а также праву хозяйственного ведения или оперативного управления);

– не принадлежащие ей по такому праву.

К материально – производственным запасам, принадлежащим организации, относятся: купленные запасы, которые находятся на складе и в производстве; оплаченные запасы, находящиеся в пути, если к организации в соответствии с договором поставки перешло право собственности на них; запасы, отданные другим организациям в переработку; проданные запасы, включая запасы, продаваемые на условиях комиссии, до перехода права собственности на них к покупателю; запасы, учитываемые в залоге, как находящиеся на складе организации, так и переданные на хранение залогополучателю.

Организация отражает отдельно (за балансом) материально – производственные запасы, не принадлежащие ей, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора. К ним относятся: запасы, принятые на ответственное хранение, в случае отказа от оплаты счетов поставщиков, отсрочки в получении продукции покупателем и т.п.; неоплачиваемые запасы, принятые в переработку; запасы, принятые от поставщиков для реализации на условиях комиссии (консигнации).

Порядок и методы оценки материально – производственных запасов

В соответствии с ПБУ 5/01 материально – производственные запасы отражаются в учете и отчетности по фактической себестоимости.

Периодами (датами), по состоянию на которые определяется (либо меняется) фактическая себестоимость запасов, являются:

- принятие запасов на учет;
- использование запасов в производственном процессе;
- передача организацией права собственности или вещного права на запасы в связи с продажей и прочим выбытием;
- предоставление информации о запасах в бухгалтерской отчетности (проведение инвентаризации имущества организации по итогам отчетного года).

Наряду с этим порядок определения фактической себестоимости, ее дальнейшего изменения зависит от вида запасов, возможности их индивидуального учета или учета методом их группировки, порядка поступления в организацию, наличия заготовительно – складского аппарата, методов их оценки при выбытии и т.п.

2. Учет запасов при их принятии к учету

При принятии материально – производственных запасов к бухгалтерскому учету производится их оценка, которая зависит от:

- наличия у организации права собственности на запасы и видов запасов;
- состава затрат, определяющих стоимость приобретения запасов, и порядка учета заготовительно – складских и транспортных расходов;
- наличия оплаты на неполученные запасы;

- наличия расчетных документов на полученные запасы;
- формы поступления запасов (приобретение за плату; изготовление самой организацией; получение в счет вклада в уставный капитал организации; получение по договору дарения (безвозмездно); получение по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами; оприходование материалов, полученных в процессе ликвидации основных средств или их ремонта).

При принятии запасов к учету производится их классификация (определение счетов для их учета), которая зависит от характера владения запасами и их видов.

Учет запасов, принадлежащих организации на правах собственности (а также на правах хозяйственного ведения и оперативного управления), ведется на балансе в зависимости от их видов на следующих счетах: 07 «Оборудование к установке» – учитывается оборудование к установке до начала его монтажа; 10 «Материалы» – учитываются сырье, материалы, топливо, запчасти и прочие материалы, которые предназначены для использования в производстве продукции, работ, услуг; 11 «Животные на выращивании и откорме» – учитываются молодняк животных, взрослые животные, находящиеся на откорме, птица, звери и др.; 41 «Товары» – учитываются товары, приобретенные организациями для продажи; 43 «Готовая продукция» – учитывается готовая продукция, предназначенная для продажи.

Бухгалтерский учет запасов, не принадлежащих организации, но по разным причинам находящихся у нее, ведется за балансом на следующих счетах: 002 «Товарно – материальные ценности, принятые на ответственное хранение» – учитываются запасы, по которым организация отказалась от оплаты, которые нельзя по условиям договора использовать до их полной оплаты, и т.д.; 003 «Материалы, принятые в переработку» – учитываются запасы, как правило, в организациях, занятых переработкой сырья, принятые организацией на короткий период времени в переработку; 004 «Товары, принятые на комиссию» – учитываются запасы, принятые посреднической организацией для продажи на условиях торговой комиссии; 005 «Оборудование, принятое для монтажа» – учитывается оборудование, принятое строительной организацией от заказчика для монтажа.

Для учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей, переданных в эксплуатацию, в целях обеспечения контроля за сохранностью и соблюдением сроков их использования рекомендуется открыть забалансовый счет «Инвентарь и хозяйственные принадлежности в эксплуатации» (например, 020).

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) запасов. При этом расходы организации принимаются с учетом предоставляемых ей по договору скидок (накидок);
- суммы, уплачиваемые 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;
- проценты, начисленные по полученным заемным средствам, использованным на предварительную оплату запасов (до их принятия к учету);
- суммовые разницы, исчисленные в установленном порядке до принятия запасов на учет;
- затраты по доведению материально – производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально – производственных запасов.

Оценка материально – производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действовавшему на дату принятия их к бухгалтерскому учету организацией.

Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы.

При покупке запасов и получении их от поставщика в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 07, 10, 11, 19, 41 К-т сч. 60 и др. – отражены стоимость запасов при принятии их к бухгалтерскому учету, а также НДС.

Затраты по заготовке и доставке запасов включают:

- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;
- транспортные расходы по доставке запасов до места использования, если они не включены в их цену, установленную договором;
- расходы по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит);
- суммовые разницы и т. п.

В состав данных затрат организации могут включать расходы на оплату процентов по заемным средствам, если они связаны с покупкой запасов и относятся к периоду до даты их оприходования на складах организации.

При этом организация может учитывать данные расходы:

а) предварительно на счетах учета отклонений фактических затрат по приобретению запасов от их учетной стоимости (15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»). В этом случае организации учитывают на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» запасы по стоимости, принятой в учетной политике за учетные цены (планово – расчетные цены, цены поставщика и т.п.). В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 15, 19 К-т сч. 60 и др. – отражены обязательства перед поставщиком (либо стоимость запасов, полученных из собственного производства), по которым поступили расчетные документы от поставщиков;

Д-т сч. 07, 10, 11, 12 К-т сч. 15 – отражена учетная стоимость запасов при принятии их к бухгалтерскому учету;

Д-т сч. 16 К-т сч. 15 – списана сумма отклонений;

Д-т сч. 16 К-т сч. 60 и др. – отражены заготовительно-складские и транспортные расходы по данным запасам;

Д-т сч. 08, 20, 23 и др. К-т сч. 16 – списана сумма отклонений;

б) в составе затрат на приобретение соответствующих видов запасов – на счетах их учета (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме»).

В этом случае в бухгалтерском учете организации делаются следующие записи:

Д-т сч. 07, 10, 11, 19 К-т сч. 60 и др. – отражены обязательства перед поставщиком при принятии запасов к бухгалтерскому учету;

Д-т сч. 07, 10, 11, 19 К-т сч. 60 и др. – отражены заготовительно – складские и транспортные расходы по данным запасам.

Разновидностью данного способа оценки и учета заготовительно – складских расходов в составе стоимости приобретения запасов является более рациональная форма их учета, а именно:

– запасы по стоимости приобретения (согласно счетам – фактурам поставщиков) отражаются на счетах учета запасов;

– транспортные расходы и расходы по заготовке запасов отражаются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». При этом для учета указанных расходов используется только счет 16.

В бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 07, 10, 19 К-т сч. 60 и др. – отражены обязательства перед поставщиком (либо стоимость запасов, полученных из собственного производства) при принятии запасов к бухгалтерскому учету;

Д-т сч. 16 К-т сч. 60 и др. – отражены заготовительно – складские и транспортные расходы по данным запасам;

Д-т сч. 07, 10, 12 К-т сч. 16 – списана сумма отклонений.

Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают расходы организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных ценностей, не связанные с производственным процессом. К ним также относятся расходы организации по ремонту собственной тары, предназначенной для использования или реализации, и многооборотной тары, принадлежащей организации – поставщику товара и подлежащей возврату. Эти расходы включаются в стоимость запасов напрямую или в порядке, установленном для распределения расходов по заготовке и доставке ценностей.

При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 07, 10, 19 К-т сч. 60 и др. – отражена стоимость запасов, полученных от поставщиков, при принятии их к бухгалтерскому учету;

Д-т сч. 23 и др. К-т сч. 10, 70 и др. – отражены затраты по доведению материалов до состояния готовности к использованию;

Д-т сч. 07, 10 К-т сч. 23 и др. – списаны затраты по доведению материалов до состояния готовности к использованию.

Организации, занятые торговой и иной посреднической деятельностью, учитывают товары, приобретенные для продажи, по стоимости их приобретения. Если организация занимается розничной торговлей, она может оценивать полученные товары по стоимости приобретения или продажной (розничной) стоимости. В последнем случае учет разницы между этими ценами (скидок) ведется отдельно на счете 42 «Торговая наценка».

При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 41 К-т сч. 60 – отражена стоимость полученных товаров в размере уплаченных денежных средств;

Д-т сч. 41 К-т сч. 42 – отражена разница (торговая наценка).

При изготовлении самой организацией фактическая себестоимость запасов определяется фактическими затратами на их производство и будет зависеть от принятого в организации порядка калькулирования себестоимости продукции (по единицам или видам продукции, по участкам и т.п.) и ее состава (стоимость сырья и материалов, затраты без общехозяйственных расходов, нормативная себестоимость, полная производственная себестоимость). При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 43 К-т сч. 20, 23, 29 – оприходована готовая продукция, произведенная в собственном производстве (основном, вспомогательном, обслуживающем), предназначенная для продажи;

Д-т сч. 10 К-т сч. 20, 23, 29 – оприходованы запасы, произведенные в собственном производстве, если они предназначены для использования в собственном производстве.

Запасы, полученные организацией по договору дарения (безвозмездно), оцениваются на дату их принятия к бухгалтерскому учету по текущей рыночной стоимости. При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 07, 10, 11, 41 К-т сч. 98 – отражена стоимость запасов при принятии их к бухгалтерскому учету;

Д-т сч. 98 К-т сч. 99 – отражена прибыль (доход) от передачи запасов в производство.

Запасы, полученные по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, оцениваются по стоимости передаваемого или подлежащего передаче имущества. Стоимость переданных активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, их стоимость определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные материально – производственные запасы.

При этом в бухгалтерском учете делаются следующие записи:

Д-т сч. 62, 76 К-т сч. 90 – отражена стоимость проданных товаров;

Д-т сч. 07, 10, 11, 19, 41 К-т сч. 60 и др. – отражена стоимость запасов при их принятии к бухгалтерскому учету;

Д-т сч. 60 К-т сч. 62, 76 – отражен зачет обязательств.

Фактическая себестоимость материально – производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной ее учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством.

Материалы, полученные в процессе ликвидации основных средств или ремонта, отражаются в бухгалтерском учете по цене их возможной продажи – текущей рыночной стоимости. При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т сч. 07, 10 К-т сч. 91 – оприходованы запасы, полученные от ликвидации объектов основных средств;

Д-т сч. 07, 10 К-т сч. 20, 23 – отражена стоимость возвратных запасов, полученных при ремонте основных средств.

Материалы, выявленные в процессе их инвентаризации как неучтенные, отражаются в бухгалтерском учете по текущей (рыночной) стоимости. При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т сч. 07, 10, 11, 41, 43 К-т сч. 91 – отражен излишек запасов, выявленных при инвентаризации.

Запасы, полученные без расчетных документов, подтверждающих их стоимость, отражаются в учете как неотфактурованные поставки. При этом необходимо иметь в виду, что в соответствии с действующим порядком все хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете на момент их со-

вершения. Поэтому поступившие на склад организации запасы, по которым не предъявлены к оплате счета поставщиков, отражаются в бухгалтерском учете:

на основании первичных учетных документов, составленных в общем порядке в момент их принятия на складской учет;

в оценке по рыночным ценам (как правило, ценам поставщика).

Организация может перечислить денежные средства в качестве оплаты за покупаемые запасы. Если на данные запасы к организации перешло право собственности, но по состоянию на конец отчетного месяца они отгружены поставщиком, но не получены (не оприходованы организацией на складе), то они учитываются организацией как запасы в пути. В этом случае организация для контроля ведет аналитический учет данных запасов по видам и количеству в специальной ведомости без отнесения их на материально – ответственных лиц. В синтетическом учете (в журнале – ордере N 6) стоимость данных запасов отражается по отдельной графе и по окончании месяца для целей отчетности прибавляется в балансе к стоимости соответствующих запасов. При этом в бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т сч. 60, К-т сч. 51, 62;

Д-т сч. 10 (как запасы в пути), К-т сч. 60.

Запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются на забалансовый учет в оценке, предусмотренной в договоре. Это касается стоимости оборудования, принятого строительными организациями для монтажа; товаров, принятых посредническими организациями для продажи на условиях комиссии; материалов, принимаемых организациями для переработки; запасов, принимаемых организациями на ответственное хранение.

В бухгалтерском учете операции по принятию на учет данных запасов отражаются по дебету соответствующих забалансовых счетов, а их снятие с учета (при выбытии) – по кредиту.

Порядок учета материальных ценностей, поступающих по внешне-экономическим контрактам, изложен в гл.10 «Учет операций с иностранной валютой и валютными ценностями».

3. Порядок учета материально-производственных запасов при их использовании в производственном процессе

При отпуске материально-производственных запасов в производство (кроме оборудования, средств труда, включаемых в состав материалов; товаров, учитываемых по продажной (розничной) стоимости) их оценка производится организацией одним из следующих способов:

по себестоимости каждой единицы;

по средней себестоимости;

по себестоимости первых по времени приобретений материально – производственных запасов (способ ФИФО);

Применение одного из указанных способов по конкретному наименованию производится в течение всего отчетного года.

Рассмотрим порядок учета при оценке запасов в составе затрат по приобретению (ценам поставщиков).

Оценка материально – производственных запасов по себестоимости каждой единицы применяется по тем их видам, которые используются организацией для особых целей (драгоценные металлы, камни и т. п.) или не могут обычным образом заменять друг друга.

Оценка материально – производственных запасов по средней себестоимости производится по определенному виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости данного вида запасов, числящихся на остатке на начало отчетного месяца и поступивших за месяц, на их соответствующее количество.

Оценка материально – производственных запасов по себестоимости первых по времени приобретений (метод ФИФО) основана на допущении, что материально – производственные запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т. е. запасы, первыми поступившие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. Таким образом, запасы, оставшиеся на конец месяца неиспользованными, оцениваются по себестоимости последних по времени приобретений. При применении данного метода (как правило, в отраслях материального производства) сначала производится оценка запасов, оставшихся на остатке на конец отчетного месяца (по себестоимости последних по времени закупок), а затем расчетным путем оцениваются выбывшие запасы (как разница между себестоимостью запасов, числящихся на начало месяца, с учетом поступивших за месяц запасов и себестоимостью запасов, оставшихся на конец месяца).

Такой же порядок оценки запасов в части товаров применяется в средних организациях, но, как правило, с оценкой переданных в продажу товаров на каждую дату выбытия по себестоимости их первых закупок. В этом случае себестоимость товаров, оставшихся в остатке, определяется по себестоимости их последних закупок.

Организация может применять в течение отчетного года как элемент учетной политики только один метод оценки по каждому отдельному виду (группе) материально – производственных запасов.

4. Особенности учета готовой продукции и товаров

При учете готовой продукции следует иметь в виду, что:

– готовые изделия, приобретенные для комплектации продукции, учитываются на счете 10 «Материалы» или 41 «Товары»;

– изделия, приобретенные для продажи, учитываются на счете 41 «Товары»;

– стоимость выполненных работ и услуг, оказанных на сторону, на счете 43 «Готовая продукция» не отражается, а списывается с кредита счетов учета затрат на производство непосредственно на счет 90 «Продажи»;

– продукция, подлежащая сдаче покупателям на месте и не оформленная актом приемки, учитывается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не отражается;

– если продукция предназначена для использования внутри организации, то затраты на ее производство списываются на счет 10 «Материалы» или другие аналогичные счета в зависимости от назначения этой продукции.

Бухгалтерский учет готовой продукции ведется на счете 43 «Готовая продукция». Оприходованная готовая продукция, изготовленная для продажи, отражается по дебету счета 43 в корреспонденции с кредитом счетов производственных затрат (20 «Основное производство»; 21 «Полуфабрикаты собственного производства»; 23 «Вспомогательные производства»; 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» или 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» – в случае оценки производства продукции по нормативной (плановой) себестоимости).

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по стоимости приобретения. Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут производить оценку приобретенных товаров по продажной (розничной) стоимости с отдельным учетом наценок (сальдо).

Организации, осуществляющие свою деятельность в сфере торговли, снабжения и т.п., в составе товаров учитывают также оплаченную многооборотную тару, подлежащую возврату поставщикам продукции.

Учет товаров ведется на счете 41 «Товары». Организации торговли, отражающие товары при постановке на учет по розничным ценам, разницу между покупной и розничной стоимостью учитывают на счете 42 «Торговая наценка».

Делаются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 41 К-т сч. 60, 71, 76 и др. – отражено получение товаров по розничным ценам с оценкой обязательств по покупной стоимости;

Д-т сч. 41 К-т сч. 42 – на сумму торговых скидок (накидок).

Для учета товаров на складах, в магазинах к счету 41 «Товары» открывают субсчета соответствующих наименований: 1 «Товары на складах», 2 «Товары в розничной торговле» и т. д.

Стоимость товаров и тары, используемой для упаковки и транспортировки продукции и товаров, отражается на счете 41 «Товары» на отдельных субсчетах. Учет тары ведется по видам: деревянная, металлическая и т. п.

Тара собственного производства учитывается в организации по стоимости ее производства на счетах учета материальных ценностей. По мере использования тары на упаковку продукции и товаров ее стоимость списы-

вают на себестоимость (если упаковка происходит на производстве) или на продажу продукции (если продукция упакована после ее сдачи на склад).

Тара, предназначенная для постоянного хранения материальных ценностей на складах (в том числе тара – оборудование) или осуществления технологического процесса производства продукции, учитывается в зависимости от стоимости и срока службы в составе основных средств или материалов.

Оплаченная организацией тара многоразового использования в зависимости от сферы деятельности организации и дальнейшего ее предназначения (упаковка собственной продукции; возврат поставщику с возмещением ее стоимости; продажа как товара и т.п.) может учитываться на счете 41, субсчет 3 «Тара под товаром и порожняк».

Тару многоразового использования, подлежащую возврату поставщику товара, покупатель оплачивает отдельно от стоимости последнего. При возврате покупателем в соответствии с договором поставщику товара тары многоразового использования ее стоимость списывают со счетов учета тары на счет 45 «Товары отгруженные». По получении денежных средств счет 45 закрывают.

Делаются бухгалтерские записи:

Д-т субсч. 41-3 К-т сч. 60 – отражена стоимость тары;

Д-т сч. 45 К-т сч. 41 – предъявлен счет к оплате по возврату тары;

Д-т сч. 51 К-т сч. 45 – оплачена задолженность по таре.

Если договором не предусмотрена оплата тары товарополучателем при получении товара, он ведет учет за балансом на счете 002 «Товарно – материальные ценности, принятые на ответственное хранение» в оценке, определенной договором.

Бывшая в употреблении тара, не подлежащая возврату поставщику товара, приходится на счета учета материальных ценностей. Если стоимость тары не включена в цену товара, ее приходуется по цене возможного использования или продажи. По мере использования или продажи этой тары ее стоимость списывают со счета учета материальных ценностей в общеустановленном порядке.

Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Организация может оценивать затраты на производство продукции, работ, услуг по нормативной (плановой) себестоимости. В этом случае она может использовать счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», по дебету которого отражается фактическая себестоимость производства (в корреспонденции с кредитом счетов учета затрат), а по кредиту – нормативная себестоимость продукции, работ, услуг (в корреспонденции с дебетом счетов учета продукции), а также отклонения от нормативной себестоимости.

В бухгалтерском учете делаются записи:

Д-т сч. 40 К-т сч. 20, 23, 29 – отражена полная фактическая себестоимость производства продукции (работ, услуг);

Д-т сч. 21, 43 К-т сч. 40 – списаны затраты по производству продукции (работ, услуг) в размере нормативной себестоимости;

Д-т сч. 10, 11 К-т сч. 40 – списаны затраты по производству продукции (работ, услуг) в размере нормативной себестоимости в случае использования продукции в собственном производстве;

Д-т сч. 90 К-т сч. 40 – списана (сторнируется) сумма отклонений как превышение затрат по производству продукции (работ, услуг) над их нормативной себестоимостью.

Особенности учета запасов многоразового (повторного) использования

При производстве отдельных видов продукции (работ) применяются как временные комплектующие отдельные виды материалов, так называемые возвратные материалы, которые можно использовать повторно. Данные виды материалов по их роли в производстве выступают как своеобразные предметы труда, которые сохраняют в процессе использования свою натуральную форму и, как правило, могут участвовать в нескольких производственных циклах, но постепенно теряют свои технические качества. Нормы расхода и возврата таких материалов утверждаются руководителем организации (согласно отраслевым нормам при их наличии) по видам работ. В связи с этим расход возвратных материалов, потребляемых в одном производственном цикле, определяется как разница между общим потребляемым их количеством и количеством, подлежащим возврату.

Если имеются расхождения в предполагаемом возврате материалов и фактическом наличии, их стоимость по решению руководителя списывается на счет 20 «Основное производство» либо на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» при установлении виновных лиц.

Для применения указанного порядка списания запасов организации необходимо утвердить:

- виды запасов, на которые распространяется этот порядок;
- нормы возврата материалов после их использования;
- периодичность использования материалов.

При оценке запасов при выбытии в производство следует иметь в виду, что:

- стоимость оборудования к установке при сдаче в монтаж и списании со счета 07 «Оборудование к установке» не изменяется и определяется исходя из стоимости его приобретения;
- товары, принятые торговыми организациями на учет по продажным (розничным) ценам, при их выбытии списываются в оценке исходя из их первоначальной (учетной) стоимости.

Разновидностью использования запасов в производстве является операция по передаче их другой организации на время в переработку.

В соответствии с законодательством (ст.220 ГК РФ) материалы могут передаваться в переработку. При этом:

- первая организация передает второй организации материалы в переработку без передачи права собственности на них;
- вторая организация осуществляет переработку материалов, не принадлежащих ей, и передает первой организации новую движимую вещь как продукт переработки;
- право собственности на новую движимую вещь переходит ко второй организации, если стоимость переработки существенно превышает стоимость полученных материалов;
- при приобретении второй организацией права собственности на изготовленную вещь она обязана возместить стоимость материалов первой организации.

Бухгалтерский учет материалов, переданных в переработку (давальческого сырья), ведется в течение времени их переработки на счете 10 «Материалы», субсчет 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону». Стоимость затрат по переработке и стоимость материалов определяют стоимость готовой продукции.

При этом делаются следующие записи:

Д-т сч. 10, субсч. 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» К-т сч. 10, субсч. 1 «Сырье и материалы» – списана учетная стоимость сырья и материалов, переданных в переработку;

Д-т сч. 43 К-т сч. 60 – отражена стоимость работ по переработке (за минусом НДС), принятых к оплате;

Д-т сч. 19 К-т сч. 60 – отражена сумма НДС от стоимости работ по переработке давальческого сырья и материалов;

Д-т сч. 43 К-т сч. 10, субсч. 7 – списана учетная стоимость сырья и материалов, переданных в переработку, по получении готовой продукции, изготовленной из них.

Исходя из изложенного организация, передавая материалы в переработку как давальческое сырье, не отражает данную операцию как их продажу и не использует счет 90 «Продажи».

Если договором предусмотрена оплата работ организации – переработчика частью полученных материалов, то передача данной части материалов должна оформляться в установленном порядке как их продажа. В связи с этим при заключении договоров на переработку организациям необходимо исходить из того, что, как правило, сырье и материалы, участвующие в данном процессе, должны отвечать признакам первого товарного продукта, а также облагаются акцизом.

Особенности учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей при передаче их в эксплуатацию

Для правильного ведения учета предметов необходимо:

а) определить средства труда исходя из порядка и срока их использования, как предметы:

- малоценные;
- многократно используемые;
- индивидуального использования;
- повторного использования;
- сезонного использования.

По предметам, которые после передачи в эксплуатацию подлежат учету за балансом, необходимо произвести оценку, по которой они ставятся на учет. Думается, что в этом случае целесообразно учитывать их по первоначальной стоимости. Так же следует оценивать потери организации при утере или порче предмета со стороны пользователя. В отношении предметов, по которым согласно технической документации после ликвидации предусматривается возврат материалов, необходимо указывать предполагаемую стоимость последних;

б) утвердить порядок первичного учета предметов, который требует:

- установления круга лиц, осуществляющих операции по получению, хранению и выдаче предметов, и заключения с ними договоров о полной материальной ответственности;
- определения круга должностных лиц, которым предоставлено право подписывать первичные документы на движение предметов;
- применения типовых форм первичной учетной документации, содержащихся в альбоме ее унифицированных форм;
- организации рациональной системы первичной учетной документации и ее документооборота;
- проведения в установленном порядке инвентаризации предметов с выявлением данных об их остатках и оценкой для правильного отражения их в учете и отчетности.

Рассмотрим порядок учета при передаче в эксплуатацию отдельных видов указанных предметов.

Инструменты и приспособления общего назначения (малоценные либо многократно используемые предметы) могут учитываться при их передаче в карточках типовой формы N 2, или путем использования специальных металлических жетонов (марок), или иными способами.

В первом случае выдача рабочему инструмента производится на основании распоряжения руководителя производственного подразделения (мастера и т.п.) по карточке формы N МБ-2, которая заводится в одном экземпляре на получателя инструмента. Получение инструмента подтверждается подписью рабочего. По приведении выданного инструмента в негодность оформляется акт по типовой форме N МБ-4, который подписывается руководителем данного производственного подразделения и служит основанием для выдачи рабочему нового инструмента. Инструменты,

пришедшие в негодность, на основании акта типовой формы N МБ-5 списываются как утиль.

В случае использования металлических жетонов (марочная система) инструмент выдается рабочим без регистрации операции в первичных учетных документах. Жетоны (марки) являются индивидуальными и выдаются каждому работнику под расписку. В дальнейшем в обмен на марку рабочему выдается определенный вид инструмента. При этом кладовщик кладет марку в ячейку хранения выданного инструмента. По окончании смены происходит обратный обмен.

В бухгалтерском учете в соответствии с учетной политикой организаций эти операции отразятся следующим образом.

При отнесении приспособлений к многократно используемым предметам, инструментов к малоценным предметам (измерительные приборы и приспособления, которые используются при изготовлении различных видов продукции, и т.п.) их стоимость списывается в полном размере на затраты с одновременной постановкой предметов на учет за балансом:

Д-т сч. 20 и др. К-т сч. 10 – списана полная стоимость предмета, переданного в эксплуатацию;

Д-т сч. 020 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, переданные в эксплуатацию» – отражена первоначальная стоимость предметов, переданных в эксплуатацию;

К-т сч. 020 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, переданные в эксплуатацию» – списана с учета стоимость предметов, пришедших в негодность;

Д-т сч. 10 К-т сч. 91 – отражена стоимость возвратных материалов, полученных от ликвидации предметов, в том числе в форме утиля.

5. Порядок учета и оценки материально-производственных запасов при их продаже и прочем выбытии

Учет операций по продаже и прочему выбытию материально – производственных запасов зависит от их вида и ведется с использованием счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы». При этом оценка запасов производится в порядке, установленном для оценки при их выбытии на производство.

В бухгалтерском учете по совершении указанных операций делаются следующие записи.

А. Продажа товаров, продукции, работ и услуг как результат от обычной деятельности организации

Д-т сч. 90 К-т сч. 41, 43 – списана стоимость товаров, отгруженных покупателю, а также готовой продукции;

Д-т сч. 90 К-т сч. 20, 44 – списаны себестоимость производственных работ и услуг или издержки обращения на проданные товары;

Д-т сч. 62 К-т сч. 90 – предъявлены счета к оплате;
Д-т сч. 90 (99) К-т сч. 99 (90) – отражен финансовый результат от продажи.

Б. Продажа излишних запасов, безвозмездная и иная их передача

Продажа запасов:

Д-т сч. 91 К-т сч. 07, 10, 11 – списана стоимость отгруженных покупателю излишних материальных ценностей;

Д-т сч. 91 К-т сч. 44, 76 – списаны затраты по продаже запасов;

Д-т сч. 76 К-т сч. 91 – предъявлены счета к оплате;

Д-т сч. 91 (99) К-т сч. 99 (91) – отражен финансовый результат от продажи.

Безвозмездная передача запасов:

Д-т сч. 91 К-т сч. 07, 10, 11 – списана стоимость ценностей при безвозмездной передаче;

Д-т сч. 91 К-т сч. 44, 76 – списаны затраты по передаче;

Д-т сч. 99 К-т сч. 91 – отражен финансовый результат от передачи.

Прочее выбытие:

Д-т сч. 94 К-т сч. 07, 10, 11, 41, 43 – списана стоимость недостающих и испорченных материальных ценностей;

Д-т сч. 91 К-т сч. 07, 10, 11, 40, 41 – списана стоимость потерь материальных ценностей в результате стихийных бедствий.

Порядок оценки материально – производственных запасов на конец отчетного периода и в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерском учете оценка материально – производственных запасов на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого метода их оценки при выбытии, т.е. по стоимости каждой единицы ценностей, средней себестоимости, себестоимости первых или последних закупок.

Так, при оценке запасов:

– по средней себестоимости – количество запасов на остатке умножается на себестоимость каждой их единицы, выявляемой как частное от деления себестоимости поступивших за отчетный период запасов (с учетом их остатка на начало месяца) на их общее количество;

– по методу ФИФО – количество запасов на остатке оценивается соответственно по себестоимости их первых закупок.

В бухгалтерской отчетности (балансе) материально – производственные запасы отражаются по видам по отдельным статьям в соответствии с их классификацией, а также исходя из способа использования в производстве продукции, при выполнении работ, услуг. При этом в основе сведений об их стоимости лежат данные бухгалтерского учета, уменьшенные на сумму созданного на конец года резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В соответствии с ПБУ 5/01 организации обязаны создавать резервы под снижение стоимости запасов, учет которых ведется на счете 14 «Ре-

зервы под снижение стоимости материальных ценностей». Этот счет предназначен для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости сырья, материалов, топлива и т.п. ценностей от их рыночной стоимости, зафиксированной на счетах бухгалтерского учета (резервы под снижение стоимости материальных ценностей), а также информации о резервах под снижение стоимости незавершенного производства.

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей создаются:

- по каждой единице запасов;
- по отдельным видам (группам) аналогичных запасов (в связи с этим механизм образования резервов необходимо предусмотреть в учетной политике организации).

Не допускается образование резервов по запасам в целом или по таким укрупненным группам (видам) запасов, как материалы, используемые в основном производстве или иных видах производств, готовая продукция и т. п.

Расчет текущей стоимости запасов для определения размера резерва производится организацией на основе информации, доступ к которой она имеет до даты утверждения или представления бухгалтерской отчетности по итогам работы за отчетный год. При расчете данной стоимости принимаются во внимание:

- изменение цены или фактической себестоимости запасов, непосредственно связанное с событием после отчетной даты, подтверждающее существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых организация вела свою деятельность;
- назначение запасов. Так, если текущая (рыночная) стоимость готовой продукции, в производстве которой используются запасы, не меняется, то данные запасы в расчете резерва не участвуют;
- документальное подтверждение расчетов.

При образовании резерва (по состоянию на 31 декабря отчетного года) под снижение стоимости материально – производственных запасов в учете делается следующая запись:

Д-т сч. 91 К-т сч. 14 – образован резерв на разницу в указанных оценках запасов.

По состоянию на 1 января следующего года делается запись:

Д-т сч. 14 К-т сч. 91 – восстановлена сумма доходов.

Таким образом, использование средств резерва на покрытие убытков в следующем отчетном году не предусмотрено. При этом образование резервов и их аналитический учет на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведутся по каждому виду запасов, под которые создается резерв.

6. Аналитический учет операций с материально-производственными запасами

Операции, связанные с поступлением, внутренним перемещением и отпуском материально – производственных запасов, должны оформляться в организации первичными учетными документами типовой формы, которые утверждены Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. N 71а (с изменениями и дополнениями), либо разработаны организацией, если они отсутствуют в составе типовых форм. Первичный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это невозможно – непосредственно по ее окончании.

Организация в соответствии с действующим законодательством определяет круг лиц, отвечающих за сохранность материально-производственных запасов, с которыми заключаются договоры о полной материальной ответственности. Наряду с этим руководитель организации определяет должностных лиц, имеющих право подписи на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих ценностей.

Материально-производственные запасы получают со склада поставщика, от транспортной организации и других посреднических организаций в порядке, установленном договором, по правилам приемки ценностей по качеству и количеству, установленным соответствующими органами.

Уполномоченное лицо принимает ценности по документам, характеризующим груз, а также по доверенности.

Ценности, полученные уполномоченным лицом, сдаются на склад лицу, отвечающему за их сохранность на данном складе, под расписку на расчетных документах или с составлением приходных документов (форма N М-4 «Приходный ордер» или N М-7 «Акт о приемке материалов») согласно порядку, установленному организацией.

Материально-производственные запасы приходуются в единицах, указанных в расчетных документах, или в единицах учета их использования с пересчетом количества ценностей в данные измерители при оприходовании.

Допускается оформление однородных грузов, поступающих в организацию в течение одного дня, один раз – по окончании рабочего дня.

Материальные ценности, поступившие на склад от собственных производств и вспомогательных производств и обслуживающих хозяйств, от других складов в порядке внутреннего перемещения, из основного производства как ценности многоразового использования, приходуются на основании ведомостей учета выхода продукции и накладных на внутреннее перемещение ценностей (форма N М-11).

Ценности, полученные от ликвидации основных средств, оформляются актом об оприходовании запасов, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений (форма N М-35). Запасы, полученные безвозмездно, оформляются в том же порядке, что и при поступлении запасов от

поставщиков. Излишки запасов, выявленные в процессе инвентаризации, приходяются на основании актов инвентаризации и решения инвентаризационной комиссии организации, утвержденного руководителем.

Порядок аналитического учета запасов, находящихся на складах, в филиалах, других местах их использования (цехах, участках и т.п.), организация устанавливает исходя из количества, номенклатуры, характера и форм использования запасов, а также применяемых средств вычислительной техники.

Аналитический учет запасов ведется материально – ответственными лицами по сортам в соответствии с порядком хранения запасов, зависящим от условий их производственного потребления или реализации и требований организации складского хозяйства.

Для организации правильного учета и контроля за наличием и движением запасов на складе, а также для выполнения операций по оценке запасов при их выбытии необходимо организовать учет и отчетность запасов на складе наряду с карточками в оборотных количественно – суммовых ведомостях. В этом случае материально – ответственное лицо составляет и представляет в бухгалтерию материальный отчет по запасам, по которым имелось движение в отчетном месяце.

Аналитический количественный и суммовой учет запасов по их видам осуществляется в бухгалтерии в оборотных количественно – суммовых ведомостях учета остатков запасов, составляемых на основании данных материальных отчетов и карточек.

В указанных ведомостях (открываются на каждое материально ответственное лицо) записываются из материальных отчетов остатки всех запасов на конец отчетного месяца, а остатки запасов в ведомости, по которым в отчетном месяце не было движения, переносятся на начало следующего месяца.

Остатки запасов в количественном выражении по ведомостям ежемесячно сверяются бухгалтерией с картотекой складского учета, о чем бухгалтером, проводившим сверку, делаются соответствующие отметки в карточках склада.

Если материально – ответственные лица составляют материальные отчеты по всей номенклатуре своих запасов, включая запасы, по которым не было движения за отчетный месяц, эти материальные отчеты одновременно заменяют собой количественно – суммовой аналитический учет запасов в указанных ведомостях.

Ценности реализуют (в том числе на условиях комиссии, консигнации) или передают на переработку в соответствии с договорами, другими документами и оформляют в зависимости от способа отправки: накладными, товарно – транспортными накладными и другими аналогичными формами первичной учетной документации. Ценности со склада реализуют

непосредственно представителю покупателя по предъявлении им оформленной в установленном порядке доверенности.

Безвозмездная передача запасов, передача их в счет вклада в уставный (складочный) капитал другой организации, в обмен на другие ценности (материальные, нематериальные, ценные бумаги и т.п.), а также передача в залог оформляются в том же порядке, что и продажа запасов.

Отпуск материально – производственных запасов со склада в производство организации, выпускающей продукцию, выполняющей работы или оказывающей услуги, осуществляющей свою деятельность в соответствии с уставом, во вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства, обеспечивающие основное производство и непроизводственную сферу деятельности организации необходимыми ресурсами, работами и услугами, оформляется и учитывается как отпуск запасов на производство. Контроль за использованием запасов, отпущенных на производство, может быть предварительным и последующим.

Предварительный контроль состоит в установлении организацией норм и лимитов производственного потребления определенных видов запасов, в соответствии с которыми их отпускают со склада в производство.

Последующий контроль предусматривает сопоставление по окончании производственного процесса или отчетного периода расхода запасов с учетом фактического объема производства продукции с установленными нормами и лимитами.

Стоимость нормируемых при отпуске запасов списывается на производство в количестве, которое разрешено руководителем (или уполномоченным им лицом).

Отпуск на производство однородных (навалочных) материально – производственных запасов (болты, гайки, гвозди, песок, щебень, руда, уголь и т.п.) можно оформлять актом их инвентаризации, проводимой рабочей комиссией организации на определенную дату. При этом количество запасов, отпущенных в производство, определяют расчетным путем как разницу между остатком запасов на начало отчетного периода с учетом поступления в этом периоде и количеством запасов, выявленным по результатам их инвентаризации.

Передача в эксплуатацию средств труда (предметов) может быть зафиксирована подписью получающего непосредственно в карточке или путем выписки расходного документа.

Пришедшие в негодность инструменты, спецодежда, инвентарь списывают с карточек по форме N МБ-8 «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов».

Для учета и контроля за наличием и использованием запасов в местах возникновения затрат при производстве продукции могут применяться специальные отчеты материально ответственных лиц, в которых наряду с движением всех запасов отражаются их остатки на начало и конец отчет-

ного периода. В данном случае по использованным на производство запасам первичные учетные документы не составляются, а их потребленное количество определяют, вычитая из объема наличных запасов на начало отчетного периода объем оставшихся запасов.

Материально-производственные запасы, не использованные в местах производства продукции и выполнения работ на конец отчетного периода, необходимо на основании актов инвентаризации или других документов по движению запасов оприходовать на счета их учета. Подлежат также оприходованию в соответствующей оценке списанные на производство ценности многоразового использования и возвратные отходы.

Отпуск материально-производственных запасов со склада оформляется соответствующими первичными документами с учетом характера операции.

Отпуск ценностей с центрального склада в филиалы организации, в цеховые и другие аналогичные склады, от одного материально ответственного лица другому считается внутренним перемещением запасов, которое оформляется соответствующими формами первичной учетной документации.

Для передачи в эксплуатацию предметов в зависимости от их вида используют карточки складского учета ценностей (другие аналогичные документы), лимитные и безлимитные требования (накладные). В местах использования движение предметов некоторых видов регистрируют, не оформляя первичных учетных документов (при отпуске новых предметов в обмен на уже использованные), а применяя обменные реквизиты (карточки, марки и т. п.).

Формы первичной учетной документации как элементы аналитического учета запасов должны содержать информацию о стоимости запасов, находящихся на складе, т.е. учитываемых на балансе, и в эксплуатации, т.е. учитываемых за балансом (за минусом тех запасов, которые как малоценные списываются на затраты без учета за балансом).

Заключение

В процессе изучения данной темы мы рассмотрели организацию учета, движения товарно-материальных ценностей на предприятии, а также обеспечение сохранности материальных ценностей на основе изучения материалов и анализа хозяйственной практики. На основе материала лекции можно сделать ряд выводов и предложений в сфере рассматриваемых вопросов.

Четкая классификация материально-производственных запасов по определенным признакам и выбор единицы учета необходимы для своевременной и правильной организации синтетического и аналитического учета.

Важной предпосылкой организации учета материалов является их оценка. Она имеет значение и для более эффективной организации обработки данных учета. На рассматриваемом предприятии учет ведется по фактической себестоимости.

Следует отметить, что предприятие обязано вести учет входящей и исходящей документации, а также составляются акты сверки по реализованным товарно-материальным ценностям, осуществлять постоянный контроль за выполнением договорных обязательств, контроль за товарно-материальными ценностями, поступающими через подотчетных лиц.

Усиление контроля за состоянием производственных запасов и рациональным их использованием оказывает существенное влияние на рентабельность предприятия и его финансовое положение.

Основным направлением повышения эффективности использования производственных запасов является внедрение ресурсосберегающих, малоотходных и безотходных технологий.

Рациональное использование запасов зависит также от полноты сбора и использования отходов и обоснованной их оценки.

Важным условием повышения эффективности использования материальных ресурсов является усиление личной и коллективной ответственности, а также материальной заинтересованности рабочих, руководителей в рациональном использовании указанных ресурсов.

Контрольные вопросы

1. Классификация материально-производственных запасов. Задачи их учета.
2. Учет поступления материалов. Оценка материально-производственных запасов. Использование понятия учетных цен.
3. Хранение материалов.
4. Отпуск материалов со склада. Вычисление себестоимости отпущенных в производство материалов различными методами.
5. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей.
6. Инвентаризация материально-производственных запасов и отражение ее результатов в учете.
7. Документальное оформление операций по учету сырья и материалов.

Тема 23. Учет затрат на производство

План

Введение

1. Задачи и нормативное регулирование учета себестоимости продукции, работ и услуг в Российской Федерации
 2. Классификация затрат на производство продукции, работ, услуг
 3. Методические основы синтетического и аналитического учета себестоимости продукции, работ, услуг
- Заключение**

Введение

Формирование издержек производства и обращения, их учет имеют важное значение для предпринимательской деятельности организаций. Это важно не только во взаимосвязи с действующим в настоящее время налоговым законодательством, но и в соответствии с местом бухгалтерского учета в системе управления организацией.

Крупные компании, функционирующие в условиях насыщенного конкурентного рынка, осознают, что управление требует информации, как в качестве базы принятия управленческих решения, так и для ясного и экономически разумного доведения этих решений до всех уровней управления компанией. Обеспечение ориентированной на процесс принятия решений информацией является задачей управленческого учета, также называемого учетом производственных затрат. Базисом управленческого учета является точное и аргументированное определение себестоимости продукции. Порядок формирования себестоимости продукции, работ, услуг определяется организацией самостоятельно и закрепляется приказом по учетной политике.

Построение учета производственных затрат и выбор методов калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) в значительной степени зависят от особенности отрасли, типа и вида производства, характера его организации и технологического процесса, разнообразия вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, массовости выпуска, объектов калькулирования, структуры организации и других условий. Изложенное определяет порядок документального оформления затрат, группировки и систематизации данных первичных документов, построение аналитического учета, способы исчисления себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг). Построение учета издержек зависит также и от того, какая информация необходима для принятия управленческих решений.

Основой для разработки и реализации управленческих решений является соответствующая информация о состоянии дел в той или иной области деятельности организации в конкретный момент времени. Так, дан-

ные учета издержек производства (обращения) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) является важным средством выявления производственных резервов, постоянного контроля за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов с целью повышения рентабельности производства. Это определяет, что участок издержек производства (обращения) и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) занимает наиболее важное место в системе организации.

Себестоимость продукции относится к числу важнейших качественных показателей, отражающих все стороны хозяйственной деятельности предприятий (фирм, компаний), их достижения и недостатки. Уровень себестоимости связан с объемом и качеством продукции, использованием рабочего времени, сырья, материалов, оборудования, расходом фонда оплаты труда и т. д.

Себестоимость является основой определения цен на продукцию. Ее снижение приводит к увеличению суммы прибыли и уровня рентабельности. Чтобы добиваться снижения себестоимости надо знать ее состав, структуру и факторы ее динамики, методы калькуляции себестоимости. Все это является предметом статистического изучения при анализе себестоимости.

Актуальность темы определена в первую очередь значительной ролью затрат основного производства в современной рыночной экономике. Это определяется влиянием себестоимости на прибыль предприятия, снижение себестоимости влечет за собой увеличение прибыли и способствует повышению конкурентоспособности фирмы в условиях рынка, а так же реформированием бухгалтерского учета на основе международных стандартов.

1. Задачи и нормативное регулирование учета себестоимости продукции, работ и услуг в Российской Федерации

Производство продукции (работ и услуг) связано с определенными затратами или издержками. В процессе производства продукции затрачивается труд, используются средства труда, а также предметы труда. Все эти затраты предприятия на производство и реализацию продукции, выраженные в денежной форме, образуют себестоимость продукции. Себестоимость – важнейший показатель эффективного использования производственных ресурсов.

Основными задачами учета себестоимости продукции, работ, услуг являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат на производство и реализацию продукции;
- начисление показателей себестоимости продукции (плановых, нормативных, фактических);
- контроль за экономным и рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов;

- получение оценочных данных по различным моделям хозяйствования;
- определения финансовых результатов деятельности структурных подразделений.

На основе данных бухгалтерского учета себестоимости принимаются управленческие решения о внедрении современной техники и технологий, применении новых форм организации труда, выявлении резервов экономии материальных и трудовых ресурсов с целью снижения себестоимости и увеличения рентабельности.

В рамках учета затрат на производство и калькуляции себестоимости продукции, работ, услуг производится системный сбор информации о совершенных затратах на производство. Накопленные затраты группируются и распределяются по видам производимой продукции (работ, услуг).

Данные учета себестоимости позволяют выявить области наибольшего риска, малоэффективные или убыточные виды продукции и услуг, способы их реализации. Они используются для определения наиболее выгодного для данных условий ассортимента продукции и работ, цен и тарифов их продажи, пределов скидок при разных условиях сбыта и платежа, для оценки эффективности дополнительных затрат и рациональности капитальных вложений.

Формирование издержек производства и обращения, их учет имеют большое значение для предпринимательской деятельности организаций. Это важно не только во взаимосвязи с действующим в настоящее время налоговым законодательством, но и в соответствии с местом бухгалтерского учета в системе управления организацией.

Учет затрат на производство и калькуляции себестоимости выпускаемой продукции, выполняемых работ или оказанных услуг является одним из наиболее емких участков бухгалтерского учета. Успех фирмы зависит от формирования себестоимости по нескольким причинам:

- 1) затраты на производство изделия выступают важнейшим элементом при определении справедливой и конкурентоспособной продажной цены;
- 2) информация о себестоимости продукции часто лежит в основе прогнозирования и управления производством и затратами;
- 3) определяет величину прибыли, чем ниже себестоимость, тем выше прибыль и конкурентоспособность фирмы на рынке сбыта.

Построение учета производственных затрат и выбор методов калькуляции себестоимости продукции (работ, услуг) в значительной степени зависят от особенности отрасли, типа и вида производства, характера его организации и технологического процесса, разнообразия вырабатываемой продукции, выполняемых работ и оказываемых услуг, массовости выпуска, объектов калькуляции, структуры организации и других условий. Изложенное определяет порядок документального оформления затрат, группировки и систематизации данных первичных документов, построение аналитического учета, способы исчисления себестоимости конкретных видов продук-

ции (работ, услуг). Построение учета издержек зависит также и от того, какая информация необходима для принятия управленческих решений.

Данные управленческого учета предназначены для внутренних пользователей: руководителей организации, бухгалтерии, а также плановых, производственных и прочих служб организации. Данные управленческого учета о производственных затратах и себестоимости продукции используются в финансовом учете при оценке незавершенного производства, готовой продукции и себестоимости реализации. Порядок учета производственных затрат и калькуляции себестоимости регламентируются отраслевыми инструкциями, но в целом ведение управленческого учета зависит от внутренних решений руководства. Основой для принятия решений является сравнение стоимости получения информации о фактических затратах материальных, трудовых, и финансовых ресурсов с ценностью данной информации для управления.

В условиях рыночной экономики себестоимость продукции является важнейшим показателем, который предопределяет размер прибыли организации. Исчисление этого показателя позволяет определить рентабельность производства отдельных видов продукции, что способствует конкурентоспособности данной продукции на рынке, выявлению резервов снижения себестоимости продукции.

Управление себестоимостью продукции предприятий – планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявлению резервов ее снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование, нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью.

Учет затрат на производство позволяет осуществлять контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению.

Основные пути снижения материалоемкости продукции связаны с повышением качества сырья и материалов, применением прогрессивных и безотходных технологий, снижением потерь от брака, расширением использования вторичных ресурсов, усилением контроля за использованием материальных ресурсов.

Важнейшим условием снижения себестоимости продукции за счет экономии фонда оплаты труда являются опережающие темпы роста производительности труда по сравнению с темпами роста заработной платы.

Сокращение затрат на производство и реализацию продукции является материальной основой снижения цен, ведет к уменьшению издержек производства в других отраслях экономики. Немаловажное значение имеет снижение себестоимости и для уменьшения потребности в оборотных

средствах. Отсюда необходимость проведения систематического контроля за снижением издержек производства и затрат на реализацию продукции.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

Нормативное регулирование учета себестоимости продукции, работ, услуг в Российской Федерации.

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; регламентация состава себестоимости продукции.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции – четкое определение состава производственных затрат.

В Российской Федерации состав себестоимости в налоговом учете формируется законом о налоге на прибыль предприятий и организаций. Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организаций ПБУ 10/99, четко определены издержки, включаемые в себестоимость продукции, работ, услуг, и затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений).

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в установлении норм амортизации основных средств, тарифов отчислений на социальные нужды и др.

Министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны, институт профессиональных бухгалтеров разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг для подведомственных организаций.

В настоящее время разработан проект методических Указаний по учету затрат на производство продукции, работ, услуг в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, в которых определены порядок ведения коммерческими организациями бухгалтерского учета затрат на изготовление продукции и ее продажу, выполнение работ, оказание услуг, определения себестоимости продукции, работ, услуг.

На основе этого документа формируются расходы по статьям затрат, перечень которых организация определяет самостоятельно. Кроме того учет ведется по экономическим элементам. Предприятия разрабатывают внутренние положения, инструкции, иные организационно – распорядительные документы, необходимые для надлежащей организации учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг.

Сложность и ответственность задач, решаемых учетом на макро и микроуровне, обуславливают необходимость наличия четкой нормативной базы. В зависимости от содержания таких задач создана и продолжает развиваться система нормативного регулирования, которая в Российской Федерации включает уровни документов по бухгалтерскому учету.

Одним из самых важных документов первого уровня, является Федеральный закон «О бухгалтерском учете», который утвержден 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ.

Закон вобрал в себя существующий опыт бухгалтерского учета в рыночной экономике, раскрытый применительно к российским традициям и действующему в России гражданскому и финансовому праву. В нем определены концептуальные положения и общие принципы организации и ведения бухгалтерского учета, права, обязанности и ответственность в этой области юридических и физических лиц, управляющего персонала; меры обеспечивающие достоверность бухгалтерской информации, порядок публикации бухгалтерской отчетности и государственного регулирования всей системы бухгалтерского учета.

На первом уровне кроме Федерального закона отдельные аспекты бухгалтерского учета регулируются Гражданским кодексом РФ, Трудовым кодексом и другими.

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) устанавливают принципы, правила и способы ведения организациями учета хозяйственных операций, составление и представление бухгалтерской отчетности и являются важнейшими нормативными документами второго уровня системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в России. Разработка положений по бухгалтерскому учету базируется на общепринятых методологических принципах, предусмотренных международными стандартами.

В настоящее время разработаны Положения по бухгалтерскому учету, которые регулируют учет затрат на производство и реализацию продукции, работ, услуг. К ним относятся:

- ПБУ 1/98 «Учетная политика организаций»;
- ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»;
- ПБУ 6/01 «Учет основных средств»;
- ПБУ 9/99 «Доходы организаций»;
- ПБУ 10/99 «Расходы организаций»;
- ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»;
- ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»;
- ПБУ 17/02 «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы»;
- ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль»;

Документы третьего уровня подготавливаются и утверждаются федеральными органами, министерствами и иными органами исполнительной власти, которым федеральными законами предоставлено право регу-

лирования бухгалтерского учета, профессиональным объединением бухгалтеров на основе и в развитие документов первого и второго уровня. К документам третьего уровня относятся планы счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкций по их применению, которые составляют основу организаций учета на всех предприятия независимо от подчиненности, форм собственности, организационно-правовой формы. План счетов, утвержденный Приказом Минфина РФ от 31 октября 2000г. № 94н., представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной жизни в бухгалтерском учете и содержит наименование и коды счетов. В Инструкции по применению плана счетов приведена краткая характеристика счетов, раскрыта их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов, порядок учета наиболее распространенных операций. Также к третьему уровню относятся инструкции и методические указания, разрабатываемые и вводимые в действие в разрезе отдельных Положений по бухгалтерскому учету. Так, в соответствии с ПБУ 6/01 «Учет основных средств» Министерством финансов РФ утверждены Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, устанавливающие правила приобретения, оценки, выбытия основных средств, особенности погашения их стоимости и другие технические аспекты по организации их учета.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета содержит положения и рекомендации, касающиеся особенностей учета затрат на производство и реализацию продукции, ведения учета и отчетности для субъекта малого предпринимательства, методики проведения инвентаризации, заполнение форм финансовой отчетности и прочее.

Документы четвертого уровня утверждаются руководителем организации. Они содержат, с учетом специфики условий хозяйствования, отраслевой принадлежности, структуры и размеров организации и других факторов, внутренние регламентирующие документы бухгалтерского учета организации, носящие обязательный характер для системы внутреннего регламентирования хозяйственной деятельности организации и формирующие учетную политику организации.

Согласно действующему законодательству организации на основе принципов и методов, закрепленных в нормативных актах по бухгалтерскому учету, исходя из вариантности методик формирования бухгалтерских данных, уровня автоматизации учета и прочих особенностей, самостоятельно (на базе единого Плана) разрабатывают рабочий план счетов экономического субъекта, утверждают документооборот, выбирают методы оценки имущества и т.д.

Название документов, их статус, принципы построения и взаимодействия между собой, а также порядок подготовки и утверждения определяет руководитель организации.

2. Классификация затрат на производство продукции, работ, услуг

Издержки производства – затраты живого и овеществленного труда на изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг. Характеристика всех издержек организации за определенный период выражается в понятии «затраты на производство». Затраты на производство, относящиеся к выпущенной продукции, выполненным работам, оказанным услугам, выражаются в себестоимости продукции, работ, услуг. Затраты, формирующие себестоимость проданной продукции, работ, услуг, являются расходами организации на ее производство и продажу.

Для целей бухгалтерского финансового учета и определения затрат по организации в целом применяется группировка затрат на производство по элементам. Элемент – это простейший, однородный вид затрат, показывающий, что израсходовано организацией независимо от назначения затрат.

К элементам относятся:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов). В составе материальных затрат отражается стоимость покупных сырья, материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, топлива и энергии всех видов, запасных частей, инструментов и приспособлений, работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями, затраты по использованию природного сырья, потери в пределах норм естественной убыли. Стоимость материальных затрат формируется по цене приобретения материальных ресурсов без налога на добавленную стоимость. Из нее исключается стоимость возвратных отходов, т.е. остатков сырья, материалов и других материальных ресурсов. Возвратные отходы могут оцениваться: по цене возможного использования, по действующим ценам (за вычетом расходов на их сбор и обработку) по полной цене исходного материального ресурса. Стоимость материалов, отпускаемых в производство, может оцениваться следующими методами: по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по методу ФИФО;

- расходы на оплату труда. В составе данного элемента отражаются основная и дополнительная заработная плата всех категорий работников организации;

- отчисления на социальные нужды. В данном элементе отражаются отчисления по установленным нормам от расходов на оплату труда Фонду социального страхования, Пенсионному фонду, Фонду Медицинского страхования;

- амортизация. В данном элементе отражается амортизация как собственных так и арендованных основных средств, амортизация нематериальных активов;

- прочие расходы. В данном элементе отражаются: налоги, сборы, платежи (включая по обязательным видам страхования), отчисления в страховые фонды (резервы), платежи за выбросы (сборы) загрязняющих

веществ, вознаграждения за изобретения и рационализаторские предложения, оплата работ по сертификации товаров и услуг, затраты на командировки, подъемные, плата сторонним организациям за пожарную и страховую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, оплата услуг связи, вычислительных центров, арендная плата в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей) и др.

Группировка затрат по элементам необходима для составления бухгалтерской финансовой отчетности, для обоснованного планирования себестоимости, выявления материальных и трудовых факторов ее снижения, определения потребности организации в оборотных средствах. Одинаковое на всех организациях построение группировки затрат по элементам позволяет обобщать данные, рассчитывать структуру затрат на производство, видеть происходящие в ней изменения, определять величину национального выхода, создаваемого в отраслях. В организациях составляются годовая смета затрат на производство, и для контроля за ее выполнением бухгалтерия ведет учет затрат по элементам и составляет отчет о затратах на производстве.

Для целей управленческого бухгалтерского учета производится калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг – начисление величины затрат, приходящихся на выпуск или на единицу продукции. Ведомость, в которой производится расчет затрат на единицу продукции, называется калькуляцией.

Учет производственных затрат и счисление себестоимости – важнейший участок управления, оказывающий прямое влияние на непрерывное повышение технологического уровня производства и его эффективность.

Рациональная организация учета производственных затрат предполагает наличие четкой и обоснованной их классификации.

Классификация затрат осуществляется в зависимости от цели учета:

- для определения себестоимости изготовленной продукции и формирования финансового результата деятельности организации;
- для принятия управленческих решений,
- для осуществления процесса контроля и регулирования.

Для определения себестоимости конкретного вида продукции производится классификация затрат по статьям калькуляции.

Затраты, отраженные в статьях калькуляции, классифицируются по многим признакам.

По экономической роли в изготовлении продукции производственные затраты подразделяются на основные и накладные.

Основные расходы обусловлены непосредственно процессом производства. К ним относятся затраты сырья, материалов, топлива и энергии на технологические цели, расходы, связанные с оплатой труда рабочих, их социальным страхованием, содержанием и эксплуатацией оборудования.

Накладные расходы связаны с управлением и обслуживанием производства. В их состав включают заработную плату административно-

управленческого персонала; отчисления на его социальное страхование; содержание; амортизацию и текущий ремонт зданий, сооружений и хозяйственного инвентаря. В зависимости от места возникновения накладные расходы подразделяются на общепроизводственные и общехозяйственные.

Совокупность основных и накладных расходов образует производственную себестоимость продукции.

По способу включения в себестоимость продукции производственные затраты подразделяются на прямые и косвенные.

Прямыми являются затраты, которые на основании первичных документов могут быть непосредственно отнесены на определенный вид продукции или работ, с изготовлением или выполнением которых они связаны.

В отличие от прямых косвенные расходы связаны с изготовлением всех видов работ. Косвенные основные расходы находятся в прямой зависимости от времени работы оборудования или массы перевозимых грузов и других факторов. Поэтому их распределяют между видами продукции и работ пропорционально конкретным базам распределения, обеспечивая при этом возможную точность их отнесения на конкретный вид продукции или работ. К таким расходам относятся, например, часть расходов по содержанию и эксплуатации оборудования.

Косвенные накладные расходы, в отличие от косвенных основных, могут быть распределены между объектами калькулирования лишь условно. Применяемая при этом база и метод распределения косвенных расходов определяются характером технологии и организации производства в организации. В состав косвенных накладных расходов входят расходы, связанные с обслуживанием и управлением производства.

По целесообразности расходования производственные затраты подразделяются на производительные и непроизводительные.

Производительные затраты связаны с изготовлением продукции, непроизводительны – с выпуском брака, потерями от простоев и т.п.

В зависимости от связи с производством различают затраты производственные и расходы на продажу. Производственные расходы связаны с выпуском продукции в цехах основного и вспомогательного производства и образуют производственную себестоимость. Расходы на продажу вызываются процессом реализации продукции.

В зависимости от времени возникновения различают затраты текущие и будущие. Текущие затраты относятся на затраты текущего периода, будущего – включаются в затраты периодов, следующих за отчетным.

По однородности состава различают затраты элементные и комплексные. Элементные затраты однообразны по экономическому содержанию, к ним относятся расходы на сырье и материалы, заработную плату, топливо, энергию и др. Комплексные затраты представляют собой совокупность разнородных экономических элементов. К ним относятся общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы, расходы по осво-

ению производства новых видов продукции, потери от брака, расходы на продажу. Каждая из перечисленных статей включает соответственно их целевому назначению, затраты на материалы, топливо, заработную плату и др.

Для принятия управленческих решений применяются следующая классификация затрат.

В зависимости от объема производства затраты подразделяются на условно-переменные и условно – постоянные.

Условно-переменными являются расходы, изменяющиеся с изменением объема производства. Увеличение объемов производства вызывает увеличение прямых расходов: сырья, заработной платы, топлива и других ресурсов. Однако такая зависимость не всегда является пропорциональной, так как увеличение объемов производства может обеспечиваться и за счет повышения производительности труда, лучшего использования производственных фондов, снижения материалоёмкости продукции.

Условно-постоянными являются расходы, не зависящие от изменения объема производства. К ним, прежде всего, необходимо отнести общехозяйственные расходы. С увеличением объемов производства в абсолютном выражении расходов на управление остаются примерно теми же, но их относительная доля в себестоимости единицы продукции снижается.

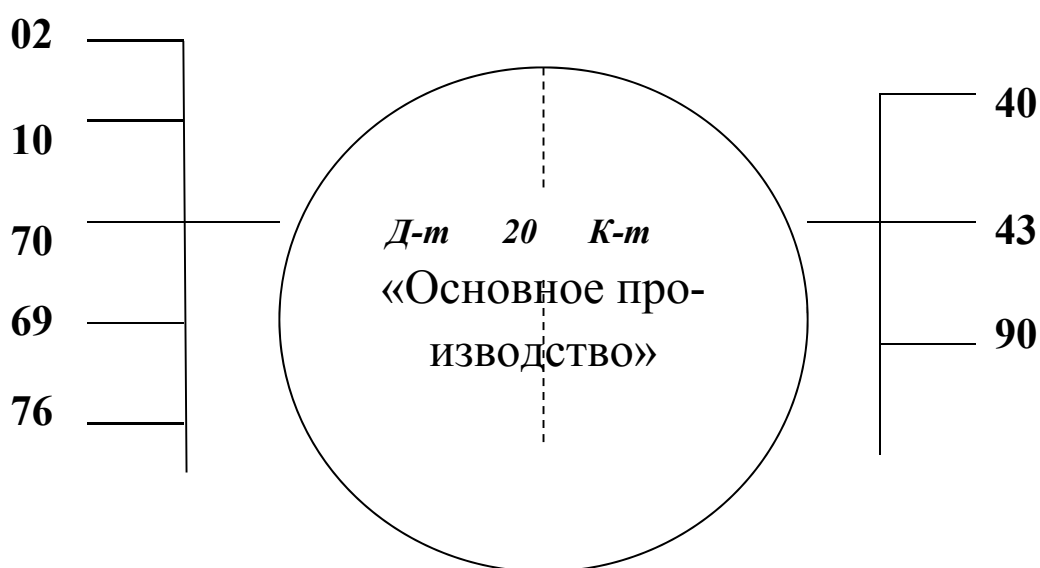
Постоянные производственные затраты остаются практически неизменными в течение отчетного периода и не зависят от условий активности предприятия. Даже при уменьшении объемов производства (продаж) они не изменяются. Примерами постоянных производственных затрат являются расходы по аренде производственных площадей, амортизация основных средств производственного назначения. Такие расходы могут возрасти с течением времени, но они не изменяются прямо пропорционально изменениям объема производства. На рис. 5 представлен график соотношения постоянных затрат и объема производства.

Рассмотрим зависимость затрат на единицу продукции от объема производства. Средние затраты на единицу продукции представляют собой простое частое от деления всей суммы затрат на объем производства. Величина затрат на единицу продукции изменяется иным образом, отличным от изменения всей суммы затрат. При росте объема производства общая сумма постоянных затрат остается неизменной, в то время как общая сумма переменных затрат возрастет. Средняя же величина затрат на единицу продукции при росте объема производства остается неизменной для переменных затрат и снижается для постоянных.

3. Методические основы синтетического и аналитического учета себестоимости продукции, работ, услуг

В соответствии с Планом счетов и Инструкции по его применению для учета затрат на производство продукции, работ, услуг используются следующие активные счета: 20 «Основное производство», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов» и пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Учет затрат основного производства ведется на счете 20 «Основное производство». Структура данного счета имеет следующий вид:



Согласно Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета дебет счета 20 «Основное производство» корреспондирует с кредитом счетов 02 «Амортизация основных средств», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». С кредита счета 20 «Основное производство» производится списание затрат в дебет следующих счетов 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи».

Счет 20 «Основное производство»

Дебет		Кредит	
Формирование затрат	Корреспондирующий счет	Списание затрат	Корреспондирующий счет
Сальдо – стоимость основного незавершенного производства на начало периода	-		
Начисление затрат по статьям калькуляции:		Списание фактической производственной себестоимости готовой продукции:	
– стоимость материалов покупных изделий и полуфабрикатов;	10	1-й вариант (без применения счета 40 с применением учетных оценок):	43
– стоимость топлива на технологические цели;	10	– по учетным оценкам;	43
– стоимость энергии на технологические цели;	60	– отклонение фактической себестоимости от учетных оценок.	43
– основная заработная плата производственных рабочих;	70	2-й вариант (без применения счета 40 и без применения учетных оценок):	
– отчисления на социальные нужды;	69	– фактическая себестоимость готовой продукции.	40
– расходы на подготовку и освоение производства;	97	3-й вариант: (с применением счета 40):	
– общепроизводственные расходы;	25	– фактическая производственная себестоимость готовой продукции (завершенных работ, услуг);	10
– общепроизводственные расходы;	26	– стоимость возвратных отходов;	28
– потери от брака.	28	– фактическая себестоимость окончательного брака.	
Сальдо-стоимость основного незавершенного производства на конец периода	-		

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства, и потери от брака.

Учет затрат вспомогательного производства ведется на счете 23 «Вспомогательные производства». Структура данного счета имеет вид

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Дебет		Кредит	
Формирование затрат	Корреспондирующий счет	Списание затрат	Корреспондирующий счет
Сальдо – стоимость основного незавершенного производства на начало периода	-		
Начисление затрат:		Списание затрат вспомогательного производства при отпуске продукции, работ, услуг:	
– амортизация основных средств;	02		
– стоимость материалов, топлива, запасных частей;	10	– основным производственным подразделениям;	25
– услуги поставщиков;	60	– другим вспомогательным производствам;	23, 25
– отчисления на социальные нужды;	69	– управлению;	26
– заработная плата;	70		90
– общепроизводственные расходы вспомогательного цеха;	25	– для реализации на сторону.	
– общехозяйственные расходы (только при отпуске на сторону продукции, работ, услуг)	26		
Сальдо – стоимость незавершенного вспомогательного производства на конец периода.	–		

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражается формирование затрат вспомогательных производств, по кредиту списание затрат вспомогательного производства.

Счета 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» – калькуляционные, на них начисляется фактическая себестоимость продукции, работ, услуг основного и вспомогательных производств. В течение месяца прямые, элементные затраты учитываются непосредственно на счетах 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» на основании первичных документов в себестоимости конкретных видов продукции, работ, услуг. Косвенные, комплексные расходы включают себестоимость продукции на данные счета по окончании месяца путем распределения. Если производство является простым (вырабатывает однородную продукцию и не имеет остатков незавершенного производства или имеет стабильные их остатки из месяца в месяц, то все его затраты рассматриваются как прямые и учитываются по дебету счета 23 «Вспомогательные про-

изводства». Себестоимость единицы продукции таких производств определяется делением всех затрат за отчетный месяц на количество продукции, отпущенной потребителям. Выявленные затраты списываются со счета 23 и распределяются между потребителями пропорционально количеству отпущенной продукции (по данным счетчиков и других измерителей).

Сложные вспомогательные производства (ремонтный, инструментальный, модельный цехи) изготавливают разнородную продукцию, имеют остатки незавершенного производства, поэтому учет затрат в них ведется по аналогии с основным производством, т.е. прямые затраты учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства», а косвенные – предварительно на счете 25 «Общепроизводственные расходы».

В случаях оказания вспомогательными производствами взаимных услуг друг другу оценка стоимости этих услуг производится по плановой себестоимости или по фактической себестоимости прошлого месяца.

Аналитический учет затрат на производство по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» ведется в ведомостях (карточках) по каждому заказу, виду работ, продукции в размере статей калькуляции и мест выполнения работ (цехов).

При полуфабрикатном методе учета затрат на производство учет полуфабрикатов, изготавливаемых на этапах технологического процесса, ведется на счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства», структура которого имеет вид:

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

Дебет		Кредит	
Формирование затрат	Корреспондирующий счет	Списание затрат	Корреспондирующий счет
Сальдо – фактическая себестоимость полуфабрикатов собственного производства на начало периода. Поступление полуфабрикатов собственного производства на склад за отчетный период. Сальдо – фактическая стоимость полуфабрикатов собственного производства на конец периода	20	Отпуск полуфабрикатов собственного производства со склада в цех за отчетный период.	20

Счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства» применяется в массовых производствах, в которых процесс изготовления продукции состоит из нескольких разнородных самостоятельных переделов (фаз) и готовая продукция создается путем переработки исходного сырья, получения

полуфабриката и передачи его из одного передела в другой. Полученный полуфабрикат сдается на склад, что сопровождается записями на счетах по дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и кредиту счета 20 «Основное производство» (цех 1). Передача полуфабриката со склада на следующий передел отражается в учете по дебету счета 20 «Основное производство» (цех 2) и кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». В этом случае в калькуляции себестоимости готовой продукции появляется самостоятельная статья «Полуфабрикаты собственного производства».

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Счет 26 «Общехозяйственные расходы»

Дебет		Кредит		
Формирование затрат	Корреспондирующий счет	Списание затрат	Корреспондирующий счет при взаимодействии со счетами	
			25	26
Наличие расходов: – амортизация основных средств; – амортизация нематериальных активов; – стоимость материалов, топлива, запасных частей, инвентаря, хозяйственных принадлежностей; – услуги поставщиков; – заработная плата обслуживающего и управленческого персонала с отчислениями на социальные нужды; – налоги, сборы	02	Списание расходов: – на себестоимость продукции основных производственных подразделений; – на продажи	20	20
	05			
	10		23	
	60, 76			
	69, 70 68			90

На счете 25 «Общепроизводственные расходы» учитываются расходы по обслуживанию основного (вспомогательного) производства (его цехов). К ним относятся: расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (заработная плата вспомогательных рабочих, отчисляется на социальные нужды и их заработной платы, стоимость двигательной энергии, смазочных, обтирочных материалов и др.), амортизация основных средств производственного назначения; затраты на ремонт основных средств; расходы по управлению (оплата труда производственного персонала, занятого обслуживанием производства, отчисления на социальные нужды с этой зарплаты); хозяйственные расходы (на отопление, освещение, содержание помещений, арендная плата за производственные основные средства); непроизводственные потери (потери от простоев, от недостачи и порчи материальных ценностей в цехе) и др.

На счете 26 «Общехозяйственные расходы» учитываются расходы по обслуживанию и управлению организаций. К ним относятся: административно-управленческие расходы (оплата труда и отчисления на социальные нужды с оплаты работникам управления; командировочные, канцелярские, почтово-телеграфные расходы; информационные, аудиторские, консультационные услуги), общехозяйственные расходы (амортизация и ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, оплата труда общехозяйственного персонала и отчисления на социальные нужды с этой оплаты, арендная плата за помещения общехозяйственного назначения); сборы и отчисления (налоги); непроизводительные расходы (потери от простоев по внешним причинам, недостатки и порча материальных ценностей на складах организаций) и др.

Для контроля за уровнем общепроизводственных и общехозяйственных расходов организация составляет смету этих затрат в разрезе статей. Аналитический учет по счетам 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по статьям общепроизводственных и общехозяйственных расходов в специальных ведомостях. Номенклатура статей этих расходов и порядок распределения их между видами продукции, работ услуг устанавливается отраслевыми методическими рекомендациями.

Учет потерь от брака в производстве ведется на счете 28 «Брак в производстве». Структура данного счета имеет следующий вид:

Браком в производстве считается продукция, которая не соответствует установленным стандартам или техническим условиям и не может быть использована по своему прямому назначению или требует дополнительных затрат на устранение дефекта.

По характеру дефектов различаются брак неисправимый (окончательный), исправление которого технически невозможно или экономически нецелесообразно, и исправимый, дефекты которого можно исправить и затем использовать изделие по прямому назначению.

По месту выявления различают брак внешний, определяемый у потребителя в процессе эксплуатации изделия, и внутренний, который выявляется у изготовителя до отгрузки продукции покупателю.

Каждый случай брака оформляется актом о браке, в котором указывается: наименование изделия, характер брака, операция, на которой возник брак, причина и виновник, количество забракованных деталей или изделий и затраты, связанные с браком.

Затраты внутреннего окончательного брака определяются по фактической цеховой себестоимости, то есть по номенклатуре статей производственной себестоимости без общехозяйственных расходов. Затраты внешнего окончательного брака определяются по фактической производственной себестоимости забракованной продукции и расходом на транспортировку ее покупателю и от покупателя, замену на доброкачественную продукцию. В слу-

чае выявления окончательного брака у покупателей все записи в учете по выпуску, отгрузке и реализации этой продукции сторнируются. Себестоимость исправного брака включает только затраты на его исправление.

Формирование затрат	Корреспондирующий счет	Списание затрат	Корреспондирующий счет
Себестоимость окончательно забракованной продукции.	20	Возмещение расходов по браку:	10
Дополнительные расходы по исправлению брака:	10, 21	– стоимость оприходованных отходов;	73, 70
– стоимость материалов, полуфабрикатов;	70	– удержание с виновников работников организации;	60, 76
– зарплата рабочих;	69	– удержание с виновников поставщиков;	20
– отчисления на социальные нужды;	25	Списание потерь от брака (разница между стоимостью брака и возмещением расходов)	
– общепроизводственные расходы			

Расходы, производимые в отчетном периоде, но относящиеся к будущему периоду, учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов». Ученные на счете 97 «Расходы будущих периодов» списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 25 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу». Аналитический учет по счету 97 «Расходы будущих периодов» ведется по видам расходов. Счет 97 «Расходы будущих периодов» является отчетно-распределительным. В частности на этом счете могут быть отражены расходы связанные с освоением новых производств, с подготовительными к производству работами в связи с их сезонным характером, неравномерно производимым в течение года ремонтом основных средств (когда организацией не создается соответствующий резерв или фонд).

Ученные на этом счете расходы (по неравномерно производственному в течение года ремонту основных средств; оказание организации услуги по рекламе; платежи за получение лицензии на право деятельности; разовые платежи по лицензионным договорам за полученное право пользования нематериальными активами; приобретение пакеты прикладных программ для персональных компьютеров; страховые взносы по вступившим в силу договорам страхования и другие) ежемесячно списываются по назначению (в затраты на производство продукции, на прочие доходы и расходы) в доле, относящейся к отчетному периоду.

Ученные на этом счете расходы (по неравномерно производственному в течение года ремонту основных средств; оказание организации

услуги по рекламе; платежи за получение лицензии на право деятельности; разовые платежи по лицензионным договорам за полученное право пользования нематериальными активами; приобретение пакеты прикладных программ для персональных компьютеров; страховые взносы по вступившим в силу договорам страхования и другие) ежемесячно списываются по назначению (в затраты на производство продукции, на прочие доходы и расходы) в доле, относящейся к отчетному периоду.

Структура данного счета приведена ниже:

Счет 97 «Расходы будущих периодов»

Дебет		Кредит	
Формирование затрат	Корреспондирующий счет	Списание затрат	Корреспондирующий счет
Сальдо – остаток производственных расходов будущих периодов на начало периода Отражение расходов будущих периодов:	-	Списание расходов:	
– расходы на получение лицензии на право деятельности, лицензии на право использования интеллектуальной собственности;	51,60,76	– в затраты основного производства;	20
– затраты по ремонту основных средств;		– в затраты вспомогательного производства;	23
– затраты на рекламу;	23,60,76	– в косвенные расходы;	25, 26
– затраты на подготовку и освоение продукции	51,60,76	– в расходы на продажу;	44
Сальдо – остаток производственных расходов будущих периодов на конец периода	10,60,69,70 и др.	– за счет финансового результата	91
	–		

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы на предстоящую оплату отпускников работников; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; ремонт основных средств; предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката; гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание; покрытие иных непредвиденных затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, нормативными правилами актами Минфина РФ.

Резерв на оплату отпусков образуется путем ежемесячных отчислений сумм в издержки производства и обращения в плановом проценте от фактически начисленной заработной платы работников в соответствующем периоде и отчислений на социальные нужды.

В случае превышения фактически начисленного резерва над суммой его использования в декабре отчетного года производится сторнировочная запись резерва, а в случае недоначисления делается дополнительная запись по включению дополнительных отчислений в издержки производства и обращения.

Остатка на конец года по этому резерву не должно быть.

Резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств образуется путем ежемесячных плановых сумм, рассчитанных на основании утвержденных планов ремонта основных средств и смет на ремонт по каждому объекту.

В конце года проверяется правильность создания заданного резерва. Излишне созданный в отчетном году резерв сторнируется в конце отчетного года. При недостаточности созданного резерва сумма превышает фактических расходов на ремонт по сравнению с суммой образованного резерва относится на издержки производства и обращения.

Учет созданных резервов ведется на пассивном счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам, схема взаимодействия счета 96 имеет следующий вид:

Счет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Дебет		Кредит	
Формирование затрат	Корреспондирующий счет	Списание затрат	Корреспондирующий счет
Использование резервов в течение отчетного периода	10,60,69,70 и др.	Сальдо – сумма неиспользованных резервов на начало периода Образование резервов (их увеличение) в отчетном периоде Сальдо – сумма неиспользованных резервов на конец периода	20,23,25,26,29,44

По кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» отражается образование резервов на капитальный ремонт, заработную плату, по дебету использование резервов в течение отчетного периода.

Все приведенные выше счета находятся во взаимодействии и позволяют определить производственную полную себестоимость выпущенной и реализованной продукции и финансовый результат деятельности предприятия.

Заключение

Управление затратами и результатами в настоящее время не идентично прежней традиционной системе учета и контроля. Напротив, подлинное управление издержками и доходами начинается лишь тогда, когда в систему учета встраивается новая подсистема управленческого контроля – бюджетирование. Не контроль прошлых, свершившихся фактов хозяйственной жизни, а контроль, основанный на сопоставлении запланированных показателей с фактическими, анализе причин отклонений, осуществлении встречных мер по регулированию и накоплению опыта для будущего планирования и прогнозирования, является настоящей предпосылкой, основной базой управления затратами, а следовательно, и прибылью.

Цель учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции заключается в своевременном, полном и достоверном определении фактических затрат, связанных с производством и сбытом продукции, исчислении фактической себестоимости отдельных видов и всей продукции, контроле над использованием ресурсов и денежных средств.

Управление затратами в целях формирования их оптимальной структуры, а также снижения их величины (при условии сохранения качества выпускаемой продукции) позволяет снизить цены на продукцию, что при прочих равных условиях дает предприятию возможность сохранить или даже укрепить свои позиции на рынке.

Организация эффективного управления затратами в целях их оптимизации, повышения конкурентоспособности продукции и в конечном счете получения прибыли и обеспечения устойчивого финансового состояния является приоритетным направлением в деятельности предприятий. Управление затратами – неотъемлемая часть краткосрочной политики предприятия, направленной на обеспечение текущей деятельности необходимыми ресурсами и бесперебойности осуществления производственно-хозяйственной деятельности. В условиях развивающихся рыночных отношений в нашей стране предприятие становится юридически и экономически самостоятельным. Эффективное управление производственной деятельностью предприятия все более зависит от уровня информационного обеспечения его отдельных подразделений и служб. В настоящее время немногие российские организации имеют таким образом поставленный бухгалтерский учет, чтобы содержащаяся в нем информация была пригодна для оперативного управления и анализа. На сегодняшний день только банки по требованию Центробанка РФ в целях контроля за их надежностью и ликвидностью сводят баланс ежедневно.

Как показывает практика, организации, имеющие сложную производственную структуру, остро нуждаются в оперативной экономической и финансовой информации, помогающей оптимизировать затраты и финансовые результаты, принимать обоснованные управленческие решения. К

сожалению, принимаемые руководством решения по развитию и организации производства не обосновываются соответствующими расчетами и, как правило, носят интуитивный характер.

Управление затратами и результатами в настоящее время не идентично прежней традиционной системе учета и контроля. Напротив, подлинное управление издержками и доходами начинается лишь тогда, когда в систему учета встраивается новая подсистема управленческого контроля – бюджетирование. Не контроль прошлых, свершившихся фактов хозяйственной жизни, а контроль, основанный на сопоставлении запланированных показателей с фактическими, анализе причин отклонений, осуществлении встречных мер по регулированию и накоплению опыта для будущего планирования и прогнозирования, является настоящей предпосылкой, основной базой управления затратами, а следовательно, и прибылью.

Контрольные вопросы

1. Понятие и классификация затрат. Методы учета затрат на производство.
2. Учет затрат на основное производство.
3. Учет полуфабрикатов собственного производства.
4. Учет затрат вспомогательных производств и хозяйств.
5. Учет общепроизводственных и общехозяйственных расходов.
6. Учет брака.
7. Учет затрат обслуживающих производств и хозяйств.

Тема 24. Учет готовой продукции

План

Введение

1. Понятие оценка готовой продукции
2. Учет выпуска и наличия готовой продукции
3. Формирование расходов на продажу готовой продукции
4. Учет реализации готовой продукции

Заключение

Введение

Одной из задач промышленных предприятий является наиболее полное обеспечение спроса населения высококачественной продукцией. Темпы роста объема производства продукции, повышение ее качества непо-

средственно влияют на величину издержек, прибыль и рентабельность предприятия.

Предприятия изготавливают продукцию в строгом соответствии с заключенными договорами, разработанными плановыми заданиями по ассортименту, количеству и качеству, постоянно уделяя большое внимание вопросам увеличения объема выпускаемой продукции, расширения ее ассортимента и улучшения качества, изучая потребности рынка.

В настоящих условиях основное значение придается реализации по договорам-поставкам – важнейшему экономическому показателю работы, определяющим эффективность, целесообразность хозяйственной деятельности предприятия. В объем реализации включается отгруженная и отпущенная продукция независимо от того, зачислен или нет платеж на расчетный счет предприятия или получены векселя.

Таким образом, процесс реализации завершает кругооборот хозяйственных средств предприятия, что позволяет ему выполнять обязательства перед государственным бюджетом, банками по ссудам, рабочими и служащими, поставщиками и возмещать производственные затраты. Невыполнение плана реализации вызывает замедление оборачиваемости оборотных средств, штрафа за невыполнение договорных обязательств перед покупателями, задерживает платежи, ухудшает финансовое положение предприятия.

В данной теме рассматриваются проблемы, связанные с учетом готовой и ее реализацией, с формированием выручки от реализации и ее отражений в учете, а ключевым моментом является разработка мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля.

1. Понятие и оценка готовой продукции

Организации изготавливают продукцию исходя из условий, заключенных с покупателями и заказчиками договоров, разрабатываемых плановых заданий по ассортименту, количеству и качеству подлежащей к выпуску продукции, постоянно уделяя большое внимание вопросам изучения спроса и конкурентоспособности продукции, расширения ее ассортимента, равняясь на потребности рынка.

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.

В настоящих условиях основное значение придается реализации продукции по договорам-поставкам – важнейшему экономическому показателю работы, определяющему эффективность, целесообразность хозяй-

ственной деятельности организации. В объем реализации включаются отгруженная и отпущенная продукция, выполненные работы независимо от того, зачислен или нет платеж на расчетный счет организации или получены векселя, авансы.

Таким образом, процесс реализации завершает кругооборот хозяйственных средств организации, что позволяет ей выполнять обязательства перед государственным бюджетом, банками по ссудам, персоналом, поставщиками и возмещать прочие производственные затраты. Невыполнение плана реализации вызывает замедление оборачиваемости оборотных средств, штрафы за невыполнение договорных обязательств перед покупателями, задерживает платежи, ухудшает финансовое положение организации.

Наряду с объемом реализации организация планирует сумму (объем) прибыли. Это возможно потому, что при установлении продажных (договорных) цен на продукцию в состав ее включается определенная сумма или процент прибыли (дохода). Количество продукции, подлежащей к реализации по договорам (плану), умноженное на договорную цену, составляет продажную стоимость по плану. Процент прибыли позволяет рассчитать плановую сумму прибыли. Эти два показателя будут являться базой для расчета авансовых платежей или ежемесячных отчислений в бюджет налога на прибыль по плановым показателям.

Из вышесказанного следует, что при постановке бухгалтерского учета в организациях особое место занимает учет готовой продукции, ее отгрузки и реализации, так как он напрямую влияет на финансовые показатели деятельности организации.

В задачи бухгалтерского учета готовой продукции входят:

- систематический контроль за выпуском готовой продукции, состоянием ее запасов и сохранностью на складах, объемом выполненных работ и услуг;
- своевременное и правильное документальное оформление отгруженной и отпущенной продукции, четкая организация расчетов с покупателями;
- контроль за выполнением плана договоров-поставок по объему и ассортименту реализованной продукции с целью оценки работы менеджера;
- своевременный и точный расчет сумм за реализованную продукцию, фактических затрат на ее производство и сбыт, расчет сумм прибыли,

Успешное выполнение этих задач зависит от ритмичности работы организации, правильной организации сбыта и складского хозяйства, своевременности документального оформления хозяйственных операций.

Организация учета готовой продукции на предприятии должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам. Для этого учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических

свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно). При организации учета количественных показателей однородной продукции могут применяться условно – натуральные измерители (например, консервы в условных банках, чугун в пересчете на перекладный, отдельные виды продукции, исходя из их веса или объема полезного вещества, и так далее).

Большое значение для правильной организации учета движения готовой продукции имеет разработка ее номенклатуры-перечня наименований видов изделий, вырабатываемых данной организацией. За основу его составления берется классификация готовых изделий по определенным признакам, позволяющим отличать одно изделие от другого (модель, класс точности, фасон, артикул, марка, сорт). Номенклатурный номер может иметь разное количество цифр.

Номенклатурой пользуются следующие службы организации:

- диспетчерская – для контроля за выполнением графика выпуска изделий;
- цехи – для контроля за ассортиментом выпуска и для выписки накладных при сдаче готовых изделий на склад;
- отдел маркетинга – для контроля за возможностью выполнения договорных поставок;
- бухгалтерия – для аналитического учета и составления сводок и отчетов.

Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления, изделия, изготовленные из отходов, запасные части, а также разрабатываются справочники продукции, в которых содержатся сведения об облагаемой и необлагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости.

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения обычно осуществляется в карточках учета материалов. Такие карточки открываются на календарный год службой снабжения (снабженческо-сбытовой) организации. При этом заполняются реквизиты, предусмотренные в карточках; номер склада, полное наименование материальных ценностей, сорт, артикул, марка, размер, номенклатурный номер, единица измерения, учетная цена, год, другие реквизиты.

На каждый номенклатурный номер открывается отдельная карточка. Карточки складского учета регистрируются бухгалтерской службой организации в специальном реестре (книге), а при механизированной обработке – на соответствующем машинном носителе. При регистрации на карточке ставится номер карточки и виза работника бухгалтерской службы или специалиста, осуществляющего бухгалтерскую функцию в организации. Карточки выдаются заведующему складом (кладовщику) под расписку в реестре. В полученных карточках складского учета заведующий складом (кладовщик) заполняет реквизиты, характеризующие места хранения

материальных ценностей (стеллаж, полка, ячейка). Учетные цены ТМЦ, хранящихся на складах организации и подразделений, проставляются на карточках складского учета организации. В случаях изменения учетных цен на карточках делаются дополнительные записи об этом – указывается новая цена и с какого времени она действует. Если в бухгалтерской службе учет ТМЦ ведется по сальдовому методу, карточки заполняются по форме оборотной ведомости, с указанием по каждой операции по приходу и расходу цены, количества и суммы, остатки выводятся соответственно по количеству и сумме. Записи сумм в карточках, как правило, производит работник бухгалтерской службы. Решением руководителя организации по представлению главного бухгалтера эта работа может быть возложена на лицо, ведущее учет на карточках складского учета. После полного заполнения карточки для последующих записей движения ТМЦ открывается второй лист той же карточки и последующие листы. Листы карточки нумеруются и брошюруются (скрепляются). Второй и последующие листы карточки визируются работником бухгалтерской службы при очередной проверке. На основании оформленных в установленном порядке и исполненных первичных документов (приходный ордер, требование-накладная, накладных (товарно-транспортная накладная, накладная на отпуск материалов на сторону), других приходных и расходных документов заведующий складом (кладовщик) делает записи в карточках складского учета с указанием даты совершения операции, наименования и номера документа и краткого содержания операции (от кого получено, кому отпущено, для какой цели). В карточках каждая операция, отраженная в том или ином первичном документе, записывается отдельно. При совершении в один день нескольких одинаковых операций (по нескольким документам) может быть сделана одна запись с отражением общего количества по этим документам. В этом случае в содержании такой записи перечисляются номера всех таких документов или составляется их реестр.

Записи в карточках складского учета делаются в день совершения операций и ежедневно выводятся остатки (при наличии операций). В конце месяца в карточках выводятся итоги оборотов по приходу и расходу и остаток. По истечении календарного года на карточках складского учета выводятся остатки на 1 января следующего года, которые переносятся во вновь открытые карточки на следующий год, а карточки истекшего года закрываются (в них делаются отметки «остаток перенесен в карточку 200_года N...»), брошюруются (подшиваются) и сдаются в архив организации. По указанию руководителя службы снабжения и сбыта и разрешению главного бухгалтера карточки складского учета могут вестись (продолжаться) и в следующем календарном году. В необходимых случаях новые карточки могут закрываться и открываться в середине года.

В последнее время многие организации применяют бескарточный метод учета готовой продукции. При данном методе с помощью ЭВМ еже-

дневно составляют оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции относительно складов (других мест хранения). Остатки готовой продукции периодически инвентаризируют.

Цель данной инвентаризации – обеспечение достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. В ходе инвентаризации решаются следующие задачи: выявление фактического наличия готовой продукции, сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета.

Порядок и срок проведения инвентаризации устанавливается руководителем организации, за исключением случаев, когда ее проведение является обязательным (перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, при смене материально ответственных лиц, при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи готовых изделий, в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, при реорганизации или ликвидации организации) в соответствии со ст. 12 Закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. Установленный порядок проведения инвентаризации на предстоящий финансовый год или ряд лет утверждается руководителем организации одновременно с принятием учетной политики как самостоятельный документ либо отражается в приказе по учетной политике как одно из его направлений.

При осуществлении полной инвентаризации проверке подлежат все объекты готовой продукции, подлежащие инвентаризации в соответствии с установленным порядком ее проведения. При частичной – проверяется один из видов готовой продукции. Периодичность и сроки проведения инвентаризации определяются в соответствии со спецификой деятельности организации с учетом установленных законодательством требований. Для проведения инвентаризации приказом руководителя организации назначается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ, а так же для проведения внеплановой инвентаризации могут быть созданы рабочие инвентаризационные комиссии. В состав инвентаризационных комиссий включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники) а так же могут быть включены специалисты службы внутреннего аудита или независимых аудиторских организаций.

Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность отражения данных о фактических остатках готовой продукции, внесенных в инвентаризационные описи и акты, и своевременность оформления результатов инвентаризации. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации не действительными. При малом объеме работ проведение инвентаризации допускается возлагать на ревизионную комиссию (при ее наличии в организации).

Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации регистрируется в журнале учета контроля за выполнением приказов

(постановлений, распоряжений) и вручается непосредственно инвентаризационной комиссии. До начала проверки фактического наличия готовой продукции в инвентаризационную комиссию передаются последние на момент проведения инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении готовой продукции. Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «До инвентаризации на «___» (дата)», что служит основанием для определения остатков готовой продукции на начало инвентаризации по учетным данным. С материально ответственных лиц берутся расписки, что на начало инвентаризации все расходные и приходные документы сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие под их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. В ходе инвентаризации сведения о фактическом наличии готовой продукции записываются в инвентаризационные описи и акты, оформленные на бланках унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных Госкомстатом РФ, а так же форм, утвержденных Минфином РФ и отраслевыми министерствами и ведомствами, с учетом специфики отдельных отраслей.

Фактическое наличие готовой продукции при инвентаризации определяется путем обязательного подсчета, взвешивания и обмера. Проверка фактического наличия готовой продукции производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Наименование инвентаризационных объектов, а так же их количество указывается в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. На каждой странице описи указывается прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах) эти ценности показаны.

Описи заполняются вручную или с использованием вычислительной или другой организационной техники четко и ясно. Не допускается оставлять в описях незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. Исправление ошибок производится во всех экземплярах путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. Готовая продукция, хранящаяся на складах других организаций, заносится в описи на основании документов, подтверждающих сдачу изделий на ответственное хранение. В описях тогда указываются наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дата принятия груза на хранение, номера и даты документов.

Инвентаризация готовой продукции проводится, как правило, в порядке расположения продукции в данном помещении. При хранении продуктов в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится по местам хранения. Если инвентаризация готовой продукции проводится в течение нескольких дней, то помещение, где хранятся товары, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны, а описи хранятся в сейфе. В случае обнаружения материально ответственными лицами ошибки в описи, об этом немедленно заявить председателю инвентаризационной комиссии. По окончании инвентаризации по распоряжению руководителя организации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения. Их следует проводить с участием членов инвентаризационной комиссии и материально ответственных лиц обязательно до открытия помещения, в котором проводилась инвентаризация. Результаты инвентаризации подлежат отражению в учете того месяца, в котором она была закончена, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием готовой продукции и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в порядке, установленном ст. 12 Закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г.:

- излишек приходится, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;
- недостача и порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения;
- недостача и порча сверх норм убыли относится на виновных лиц. При отсутствии норм, убыль рассматривается как недостача сверх норм;
- если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи и порчи списываются на финансовые результаты.

Данные аналитического и синтетического учета готовой продукции должны обеспечивать получение необходимых данных для составления бухгалтерской отчетности. Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическую себестоимость готовой продукции можно рассчитать только по окончании отчетного периода (месяца). Движение же продукции происходит ежедневно (выпуск, отпуск, отгрузка, реализация), поэтому для текущего учета необходима условная оценка продукции. Текущий, ежедневный учет движения готовой продукции ведется или по плановой производственной себестоимости, или по договорным ценам организации, называемым учетными. В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- 1) Фактическая производственная себестоимость;
- 2) Нормативная себестоимость;
- 3) Договорные цены;

4) Другие виды цен.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит организации.

Применение варианта оценки готовой продукции по нормативной себестоимости целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете.

Фактическая производственная себестоимость в качестве учетной цены продукции применяется, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Договорные цены в качестве учетных цен применяются преимущественно при стабильности таких цен. Независимо от метода определения учетных цен, общая стоимость готовой продукции (учетная стоимость плюс отклонения) должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции. Поэтому при использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости, договорных и других видов цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (проданную) продукцию и остатки ее на складах. С этой целью составляют специальный расчет с использованием средневзвешенного процента отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

В случаях перехода от одного вида учетной цены к другому, а также изменений величины учетных цен может производиться пересчет остатков готовой продукции к моменту изменения учетной цены с тем, чтобы вся готовая продукция по данной номенклатуре учитывалась по единой (новой) учетной цене. Указанный пересчет осуществляется не чаще одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года и в бухгалтерском учете отражается в следующем порядке:

- сумма увеличения учетной стоимости отражается по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету «Готовая продукция»; эта же сумма отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости»;

- сумма уменьшения учетной стоимости отражается сторнировочной записью по дебету субсчета «Готовая продукция по учетным ценам» к счету «Готовая продукция»; эта же сумма отражается по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» обычной записью. Пересчет учетной стоимости остатков готовой продукции в данных случаях и порядке производится организацией самостоятельно. Пересчет учетной стоимости не должен приводить к изменению общей стоимости готовой продукции, т.е. сумм остатков по обоим

субсчетах, вместе взятым. Пересчет учетной стоимости остатков готовой продукции в связи с изменением учетных цен может не производиться. В этом случае каждая партия готовой продукции списывается по тем учетным ценам, по которым она была оприходована.

Пересчет учетной стоимости готовой продукции не квалифицируется как переоценка готовой продукции.

Все юридические лица, осуществляющие производство товаров и услуг для продажи на сторону, их филиалы и представительства обязаны представлять отчетность по форме № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг». Отчетность представляется ежемесячно органам статистики и органам регулирования экономики.

Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг включают четыре раздела.

В первом разделе – «Общие экономические показатели» – за отчетный месяц, за предыдущий месяц и за соответствующий отчетный месяц прошлого года содержатся сведения о (об);

- выпуске товаров и услуг (без НДС и акцизов), в том числе по основной деятельности;

- отгруженных (переданных) товарах, в том числе собственного производства;

- остатках готовой продукции собственного производства и товаров для перепродажи на конец месяца;

- объеме платных услуг населению;

- обороте розничной торговли и общественного питания;

- вывозе товаров в государства – члены Таможенного союза;

- экспорте и импорте услуг.

Во втором разделе – «Отдельные показатели производственной деятельности» – приводятся сведения за приведенные выше даты о потреблении некоторых ресурсов (электроэнергии, давальческого сырья и материалов и др.) и выполненных работах (по договорам строительного подряда, строительно-монтажных работах, выполненных хозяйственным способом, и др.).

В третьем разделе – «Виды оказанных услуг» – приводится перечень оказанных услуг за приведенные выше даты, а в четвертом разделе – «Производство и отгрузка по видам продукции и услуг» – произведенные и отгруженные виды продукции и оказанные услуги.

2. Учет выпуска и наличия готовой продукции

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также не отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на

производство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается. Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40. При первом варианте, являющемся традиционным для российской учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (нормативной себестоимости, договорным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий и учитываемых на отдельном аналитическом счете.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство». По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции, определяют отклонение фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно». Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно приходить по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство». Сельскохозяйственные организации учитывают движение сельскохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимости, а по окончании года ее доводят до фактической себестоимости. Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или способом «красное сторно» в дебет счетов 45 или 90.

Готовую продукцию, переданную другим организациям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные». При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 по нормативной или плановой себестоимости. По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), по кредиту – нормативную или плановую себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счета 40. Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и других счетов (10,11,21,28, 41). Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на 1-е число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию – способом «красное сторно». Счет 40 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет. При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают по:

- фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);
- нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);
- неполной (сокращенной) фактической производственной себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;
- неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90). Необходимо отметить, что учет готовой продукции (выпуск, перемещение, реализация) должны быть правильно документально оформлены. Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными документами. Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании соответствующих первичных учетных документов -накладных. В качестве типовой формы накладной может использоваться форма М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону» (утверждена постановлением Государственного комитета Российской Федерации по статистике от 30 октября 1997 г. N 71а). При этом указанные документы должны содержать обязательные реквизиты, предусмотренные Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

Также накладная должна содержать дополнительные показатели, такие как основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) продукции (товара) -код продукции (товара), сорт, размер, марку, наименование структурного подразделения организации, отпускающего готовую продукцию, наименование покупателя и основание для отпуска- Основанием для оформления

накладной на отпуск готовой продукции со склада, в отдельных случаях непосредственно в подразделениях организации (при отгрузке крупногабаритных грузов, а также грузов, требующих особые условия транспортировки, по другим причинам) является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Накладная (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции. Для этой цели может быть использована (как один из вариантов) следующая схема движения указанных первичных учетных документов (применительно к крупным и средним организациям):

1) На складе готовой продукции или в отделе сбыта (другом аналогичном подразделении организации) выписывается 4 экземпляра накладной;

2) Четыре экземпляра накладной передаются в бухгалтерскую службу организации для регистрации в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции и подписи их главным бухгалтером или лицом, им на то уполномоченным;

3) Бухгалтерской службой подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (другое аналогичное подразделение организации), где один экземпляр остается у материально ответственного лица (кладовщика) как оправдательный документ на отпуск готовой продукции со склада, второй служит основанием для выписки счета-фактуры; третий и четвертый экземпляры накладной передаются получателю (покупателю) готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель (покупатель) обязан поставить подпись, удостоверяющую факт передачи ему готовой продукции;

4) При вывозе готовой продукции через пропускной пункт (проходную) один экземпляр (четвертый) накладной остается в службе охраны, один из экземпляров (третий) – у получателя в качестве сопроводительного документа на груз (готовую продукцию);

5) Служба охраны регистрирует накладные на вывозимую готовую продукцию в журнале регистрации грузов и передает их в бухгалтерскую службу по описи. Бухгалтерская служба делает отметки о вывозе в журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции;

6) Бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны) систематически осуществляет выверку данных об отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными. На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов организация (как правило, отдел сбыта) выписывает счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее 5 дней с даты отгрузки продукции высылается (передается) по-

купателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость. При отгрузке (отпуске) готовой продукции определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате расчетный документ. Суммы, подлежащие оплате покупателем, поставщик учитывает по дебету счета учета расчетов, которые состоят из:

а) стоимости отгруженной (отпущенной) продукции по договорным (продажным) ценам (кредит счета продаж);

б) стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара (кредит счета «Материалы», субсчет «Тара и тарные материалы»);

в) расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства (без налога на добавленную стоимость), подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены готовой продукции:

– выполненные собственными силами и транспортом поставщика (кредит счета учета продаж);

– выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями (без налога на добавленную стоимость) или физическими лицами – с кредита счета учета расчетов;

г) налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов, установленных в соответствии с действующим законодательством (кредит счета учета продаж).

3. Формирование расходов на продажу готовой продукции

При заключении договора между поставщиком и покупателем в нем определяются условия поставки продукции, в соответствии с которыми распределяются обязанности и состав расходов, связанных с доставкой продукции. Эти расходы включаются в состав расходов на продажу, которые оплачиваются 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, стоимость тары, приобретенной на стороне, оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);

– расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т.п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор);

– комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям, в соответствии с договорами;

– затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты,

– прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т.п.).

Согласно НК РФ (п. 4 ст. 264, глава 25) для целей налогообложения расходами организации на рекламу признаются расходы на:

– рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;

– световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;

– участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании. Указанные расходы на рекламу принимаются к вычету при определении налоговой базы по налогу на прибыль без ограничений при наличии документов, подтверждающих эти расходы.

Расходы на приобретение или изготовление призов, вручаемых победителям во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы принимаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% выручки.

Для учета расходов на продажу используют активный счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

– счет 10 «Материалы» – на стоимость израсходованной тары;

– счет 23 «Вспомогательные производства» – на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;

– счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

– счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов. Аналитический учет по счету 44 ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу по указанным ранее статьям расходов по видам и статьям расходов. По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной

себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом. Списание расходов на продажу оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Продажи» Кредит счета 44 «Расходы на продажу».

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией. При частичном списании расходов на продажу подлежат списанию (на счет 90) и распределению следующие виды расходов: в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или другим соответствующим показателям).

4. Учет реализации готовой продукции

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (реализационный финансовый результат). Прибыль от продажи продукции определяют, как разницу между выручкой от продажи продукции в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу. Финансовый результат от продажи продукции определяют по счету 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. К счету 90 «Продажи» могут быть открыты следующие субсчета:

90.1 «Выручка»;

90.2 «Себестоимость продаж»;

90.3 «Налог на добавленную стоимость»;

90.4 «Акцизы»;

90.9 «Прибыль/убыток от продаж».

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг отражается по кредиту субсчета 1 «Выручка» счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров, работ и услуг списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» в дебет субсчета 2 «Себестоимость продаж» счета 90 «Продажи». Начисленные по проданной продукции (товарам, работам, услугам) суммы НДС и акцизов отражают по дебету субсчетов 3 «Налог на добавленную стоимость» и 4 «Акцизы» счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Организации

– плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин,

Субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 1-5 счета 90 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 2, 3, 4 и 5 и кредитового оборота по субсчету 1 счета 90 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают со счета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 9), закрываются внутренними записями на счет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж». Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (например, по регионам продаж).

Порядок синтетического учета продажи продукции зависит от выбранного метода учета продажи продукции. Организациям разрешается определять выручку от продажи продукции для целей налогообложения либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг (метод «по оплате»), либо по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации (метод «по отгрузке»). В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки (в связи с переходом права собственности на продукцию к покупателю). Именно поэтому при использовании обоих методов продажи продукции для целей налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи». Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция». С суммы выручки организации исчисляют НДС и акцизный налог (по установленному перечню товаров).

При методе продажи «по отгрузке» сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Этой проводкой отражается задолженность организации перед бюджетом по НДС, которая потом погашается перечислением денежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств).

При методе продажи «по оплате» задолженность организации перед бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупателем. Поэтому после отгрузки продукции покупателям организации отражают сум-

му НДС по реализованной продукции по дебету счета 90 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Поступившие платежи за проданную продукцию отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». После поступления платежей организации, применяющие метод продажи «по оплате», отражают задолженности по НДС перед бюджетом: Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС оформляют следующей проводкой: Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Таким образом, разница в методах продажи продукции для целей налогообложения заключается в следующем. При методе продажи «по отгрузке» задолженность перед бюджетом по НДС оформляется сразу одной проводкой: дебет счета 90, кредит счета 68. При продаже «по оплате» по НДС составляют две проводки:

а) дебет счета 90, кредит счета 76 (отражена сумма НДС по проданной продукции);

б) дебет счета 76, кредит счета 68 (отражена задолженность по НДС перед бюджетом).

а) по моменту отгрузки

Д 90-2 К 43 Отражена фактическая себестоимость реализованной продукции

Д 90-2 К 20, 23, 21 Отражена фактическая себестоимость выполненных работ, услуг

Д 62 К 90-1, 91 Начислена выручка покупателями за реализацию продукции, работ, услуг

Д 51, 52 К 62 Поступила выручка от покупателей на счета

Д 90-3 К 68 Начислен НДС (по одной из утвержденных ставок)

Д 90-4 К 68 Акцизы (при производстве подакцизных товаров)

Д 90-5 К 68 Произведен целевой платеж в бюджет в размере 3 %

Д 90-9 (99) К 99 (90-9) Прибыль или убыток – определен финансовый результат от реализации продукции, работ, услуг

б) по моменту оплаты

Д 45 К 43, 20, 23 Отгружена готовая продукция, выполнены работы, услуги, по фактической себестоимости.

Д 51 К 90-1 Зачислена выручка, поступившая от покупателей на счета предприятия

Д 90-2 К 45 Списана в реализацию фактическая себестоимость отгруженной продукции

Д 90-3, 5 К 68 Учтены налоги в пользу бюджета

Д 45 К 60 Отражены транспортные расходы, оплаченные сторонней организацией сверх отпускной цены

Д 51 К 45 Отражена сумма средств, поступивших от покупателей в уплату транспортных расходов, не включаемых в объем выручки

Д 90 К 44 Отражены расходы по реализации

Д 90-9 (99) К 99 (90-9) Определен финансовый результат

Заключение

Любой производственный процесс заканчивается изготовлением готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Готовой продукцией считаются изделия, прошедшие все стадии обработки, сборки и укомплектования на данном предприятии, соответствующие стандартам, условиям договора или техническим условиям, принятые ОТК и сданные на склад или непосредственно заказчику.

Готовая продукция входит в состав оборотных средств предприятия и учитывается во втором разделе актива баланса.

Готовая продукция, предназначенная для сбыта, составляет основную часть товарной продукции.

В состав продукции (работ, услуг) входят:

готовая продукция и полуфабрикаты собственного производства;

работы и услуги промышленного характера, работы и услуги непромышленного характера;

покупные изделия, приобретенные для комплектации;

строительно-монтажные, проектно-изыскательские, научно-исследовательские, геологоразведочные и другие работы;

услуги по перевозке грузов и пассажиров на предприятиях транспорта;

услуги по прокату и доставке автомобилей;

транспортно-экспедиционные и погрузо-разгрузочные работы;

услуги предприятий связи и прочие.

Продукция, не прошедшая все стадии обработки, учитывается как незавершенное производство.

Вся продукция изготавливается согласно заданиям. При этом уделяется внимание увеличению ее объема, улучшению качества, расширению ассортимента.

Важной предпосылкой для правильной организации синтетического и аналитического учета выпуска, продажи и хранения продукции, исчисления финансового результата является наличие номенклатуры-ценника, в котором указывают перечень выпускаемой продукции (работ, услуг), определенные признаки выпускаемой продукции (назначение, артикул, сорт и т.д.), единицу измерения, учетную цену, данные о покупателях, номен-клатурный номер, облагаемую и необлагаемую налогами продукцию, ставки налога.

Согласно Закону о бухгалтерском учете и отчетности в балансе готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости. Фактическая себестоимость определяется в конце отчетного периода (месяца).

Поэтому в текущем учете готовую продукцию оценивают по нормативной (плановой) себестоимости, по свободным отпускным и розничным ценам(т е по учетным ценам)с выделением в регистрах по особой позиции отклонений фактической себестоимости этих изделий от их стоимости по учетным ценам.

Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по ценам, относящиеся к выбывшей и оставшейся на конец отчетного периода готовой продукции, определяются следующим образом:

– Определяется процент отклонений:

$$X = [(O + O1) 100 / (C_{п} + C_{п1})],$$

– Устанавливается сумма отклонений, относящаяся к остатку готовой продукции на складе и к отгруженной (реализованной) продукции:

$$\Phi \text{ с/с остатка ГП} = \text{Остаток ГП по уч.ц} * (1+X)$$

$$\Phi \text{ с/с отгруженной ГП} = \text{Отгружено ГП по уч.ц} * (1+X)$$

Если фактическая себестоимость выше плановой, то получается перерасход, который отражается дополнительными записями на тех же счетах, где учитывалась готовая продукция и ее реализация. Если наоборот – получается экономия и используется метод «красного сторно».

Продажа продукции производится по свободным отпускным ценам и тарифам + НДС; по государственным регулируемым оптовым ценам + НДС; по государственным, регулируемым розничным ценам + НДС.

Контрольные вопросы

1. Состав и учет движения готовой продукции. Оценка готовой продукции.
2. Синтетический учет готовой продукции.
3. Учет расходов на продажу.
4. Учет продаж готовой продукции.
5. Инвентаризация готовой продукции.
6. Документальное оформление движения готовой продукции (заполнение товарной накладной, счета-фактуры).

Тема 25. Учёт товаров для перепродажи

План

Введение

1. Торговые организации и их затраты.
 2. Финансовые результаты от торговой деятельности
 3. Аналитический учет и документальное оформление движения товаров
 4. Синтетический учет товаров
- Заключение

Введение

Товары – часть материально-производственных запасов организации, приобретенная от других юридических и физических лиц и предназначенная для продажи или перепродажи без дополнительной обработки.

Торговая деятельность по продаже и перепродаже товаров совершается торговыми, посредническими, сбытовыми и другими подобными организациями. Торговые организации могут осуществлять оптовую торговлю по договорам поставки (купли-продажи) либо розничную торговлю по договорам розничной купли-продажи, а также продажу товаров по договорам комиссии.

Под оптовой торговлей понимается реализация товаров другим организациям по договорам купли-продажи или поставки для последующей перепродажи или потребления. Под розничной торговлей понимается продажа потребительских товаров населению в розницу для целей, не связанных с предпринимательской деятельностью, за наличный расчет и независимо от каналов реализации. К организациям розничной торговли относятся магазины, аптеки, палатки, павильоны, киоски, бензозаправочные станции и другая стационарная розничная сеть, а также развозная и разносная розничная сеть.

1. Торговые организации и их затраты

Торговые организации реализуют товары в той же физической форме, в какой приобретают, то есть не производят новой стоимости, поэтому в бухгалтерском учете товаров не требуется калькуляция их себестоимости. В учете затрат, связанных с осуществлением торговых операций, используются понятия покупной стоимости товаров и издержек обращения.

Покупная стоимость товаров – стоимость, уплачиваемая торговой организацией поставщику (продавцу) товаров в соответствии с договором. В расчетных документах поставщика (продавца) отдельной строкой выде-

ляется сумма налога на добавленную стоимость и акцизов по приобретенным товарам, включенных в договорную стоимость товара.

Издержки обращения – затраты сбытовых, торговых, посреднических и других подобных им организаций, возникающие в процессе движения товаров до потребителей. Издержки обращения являются аналогом коммерческих расходов промышленных организаций.

Продажная стоимость товаров. Товарооборот

Торговые организации реализуют товары по продажной стоимости. Продажная стоимость товаров в оптовой торговле соответствует стоимости, указанной в предъявленных покупателю расчетных документах. Продажная стоимость товаров в розничной торговле соответствует стоимости товаров в ценах фактической реализации. В продажную стоимость товара включаются суммы НДС, акцизов и других специальных налогов, которые подлежат перечислению организацией-продавцом в бюджет.

Совокупная выручка от реализации товаров в отчетном периоде представляет собой товарооборот. Товарооборот учитывается по обороту (в ценах) фактической реализации (включая суммы НДС, акцизов и специальных налогов) строго за отчетный период на основе данных первичных документов.

Торговая наценка (скидка)

Валовым доходом от реализации товаров является разница между продажной и покупной стоимостью реализованных товаров. В учете торговых операций используется соответствующий показатель: торговая наценка (скидка, наценка). Торговая наценка (скидка, наценка) определяется по отношению к определенному объему товаров и равна разности между продажной и покупной стоимостью данных товаров. Торговая наценка включает суммы НДС, акцизов и специальных налогов, полученные от покупателей и требуемые к уплате в бюджет.

Торговая наценка = Продажная стоимость – Покупная стоимость

Продажную стоимость товаров можно представить, как сумму их покупной стоимости и торговой наценки (скидки, наценки) на эти товары.

Продажная стоимость = Покупная стоимость + Торговая наценка (руб.)

Торговая наценка может устанавливаться в процентах к покупной цене товаров и использоваться для расчета продажной (розничной) цены.

Продажная стоимость = Покупная стоимость * (100 + Торговая наценка (%)) : 100

Торговые организации могут устанавливать величину торговой наценки самостоятельно в зависимости от спроса и предложения на товары, за исключением установленных случаев. Величина торговой наценки, приходящейся на объем реализованных товаров (валового дохода от реализации), должна покрыть издержки обращения торговой организации и обеспечить получение достаточной прибыли с учетом уплаты НДС и специальных налогов, налога на прибыль и других платежей в бюджет из прибыли.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости их приобретения. Состав затрат, составляющих стоимость приобретения материально-производственных запасов, перечислен в главе 11 «Материально-производственные запасы, МБП». Организация торговли может включать в состав издержек обращения затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента передачи товаров в продажу. В этом случае товары будут приниматься к бухгалтерскому учету по их покупной стоимости, то есть по стоимости, уплачиваемой в соответствии с договором поставщику (продавцу).

Организациям, осуществляющим розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по продажной (розничной) стоимости с отдельным учетом наценок (скидок). В данном случае разница между стоимостью приобретения и стоимостью по продажным ценам (торговые скидки, накладки) отражается в бухгалтерском учете обособленно.

Таким образом, в организациях оптовой торговли текущий учет товаров может осуществляться по покупной стоимости (не включая суммы НДС по приобретенным товарам).

В организациях розничной торговли учет товаров может осуществляться по решению организации:

- по покупной стоимости, включая суммы НДС по приобретенным товарам;
- по продажной (розничной) стоимости, то есть по ценам фактической реализации.

Эта величина включает сумму налога на добавленную стоимость по реализованным товарам (исчисляемую от величины торговой наценки). В организациях розничной торговли суммы НДС по приобретенным и по реализованным товарам не выделяются в синтетическом учете, но отражаются обособленно в аналитическом учете товаров.

Приемка поступивших в организацию товаров

Товары могут поступать в организацию на условиях частичной или полной предоплаты, на условиях оплаты против отгрузки, оплаты по приемке или с отсрочкой оплаты (товарный кредит). Покупатель принимает товар, проверяя его по количеству, качеству, комплектности, сортности и цене. Приемка товаров по количеству предусматривает проверку соответствия фактического наличия товара данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных и/или расчетных документах. Приемка товаров по качеству и комплектности подразумевает проверку соответствия требованиям к качеству товаров, предусмотренным в договоре. Порядок и сроки приемки товаров и ее документального оформления регулируются действующими техническими условиями, условиями поставки, договорами купли-продажи и инструкциями о порядке приемки товаров народного потребления по количеству, качеству и комплектности. Поступающие товары

приходятся на склад в день окончания их приемки по фактическому количеству и сумме.

Если выявлена недостача сверх норм естественной убыли, нарушение качества и комплектности продукции, то составляется коммерческий акт и выставляется претензия поставщику. При этом покупатель имеет право предъявить продавцу требования передать недостающее количество товара, заменить либо доукомплектовать товар, устранить недостатки товара. Если недостача товаров произошла по вине транспортной организации, получатель предъявляет претензию данной организации.

В случаях существенного нарушения поставщиком условий договора о количестве, об ассортименте, о качестве, о комплектности, таре и (или) об упаковке товара, покупатель вправе отказаться от переданного ему товара и от его оплаты, а если товар оплачен, потребовать возврата уплаченной денежной суммы. Поступившие товары при этом принимаются на ответственное хранение.

Если стоимость тары под товарами подлежит возмещению поставщику, то ее стоимость указывается в сопроводительных документах поставщика обособленно. По данной стоимости тара под товарами приходится с одновременным начислением задолженности перед поставщиком за тару. Если стоимость тары под товарами включена в договорную стоимость поставки, то стоимость тары не указывается в сопроводительных документах поставщика. В данном случае тара под товарами приходится по цене возможной реализации.

Товары в пути

Товарами в пути называются такие поставки, по которым организация акцептовала (оплатила) платежные документы, а товары по ним еще не поступили на склад организации. Наличие товаров в пути возможно при предварительной оплате поставки, а также в случае выборки организацией товаров со склада продавца, либо из другого пункта вне местонахождения организации.

Товары в пути по окончании отчетного месяца должны быть условно оприходованы на счета бухгалтерского учета без оприходования на склад. В начале следующего месяца суммы, относящиеся к стоимости товаров в пути, сторнируются. При поступлении товаров в пути в организацию они приходятся в общем порядке.

Хранение товаров на складе

Поступившие и принятые на учет товары хранятся на складе торговой организации. Хранение товаров осуществляется сортовым или партионным способом. При сортовом способе хранения ценностей организуется по их наименованиям и сортам без учета времени поступления и стоимости, то есть вновь поступившие товары складываются вместе с ранее поступившими такой же номенклатуры. При партионном способе вместе хранятся товары, поступившие одновременно по одному транспортному

документу (составляющие одну партию), а в составе партии могут объединяться товары различных сортов и наименований. При отпуске товаров материально ответственными лицами последние объединяют результаты отпуска в товарном отчете либо другом документе, на основе которого подсчитывается общая сумма расхода товаров за отчетный период.

Реализация товаров оптом

Реализация товаров оптом регулируется договорами купли-продажи, поставки и комиссии. Важнейшим показателем хозяйственной деятельности организации оптовой торговли является оптовый товарооборот. Оптовый товарооборот включает в себя выручку от реализации товаров одной организацией другой организации для последующей перепродажи, а по непродовольственным товарам – и для собственных нужд.

Договором поставки может быть обусловлен отличный от общепринятого момент перехода от организации к покупателю (заказчику) права владения, пользования и распоряжения отгруженными товарами и риска их случайной гибели. В данном случае выручка от реализации товаров складывается из сумм, поступивших в их оплату на расчетный, валютный и иные счета организации в банках, либо в кассу организации непосредственно, а также сумм, указанных при зачете взаимных требований.

Помимо реализации товаров со склада организации, существует форма реализации товаров транзитом, когда торговая организация находит покупателя и организует доставку товара от поставщика к покупателю без завоза товара на свои склады. Реализация транзитом может осуществляться торговой организацией с участием и без участия в расчетах между поставщиком и покупателем. В первом случае торговая организация сама получает средства от покупателя и рассчитывается за товар с поставщиком. Во втором случае расчеты производятся между поставщиком и непосредственным получателем (покупателем).

Реализация товаров в розницу

Организации розничной торговли реализуют потребительские товары населению за наличный расчет, в кредит с рассрочкой платежа, по договору комиссии и др. Важнейшим показателем хозяйственной деятельности организации, осуществляющей розничную торговлю, является розничный товарооборот.

Под розничным товарооборотом понимается продажа потребительских товаров населению за наличный расчет независимо от каналов их реализации. В состав розничного товарооборота включается также продажа продовольственных товаров отдельным юридическим лицам по безналичному расчету из розничной торговой сети, мелкооптовых баз, сети общественного питания для организации питания обслуживаемых ими контингентов населения; продажа товаров юридическим лицам, их обособленным подразделениям за наличный расчет. В состав товарооборота розничной торговли включается продажа товаров (новых и бывших в употреблении)

юридическими лицами посредством кредитных карточек, по расчетным чекам сберегательных банков, по перечислениям со счетов вкладчиков согласно их поручениям, по безналичному расчету фирмами, выполняющими заказы населения на покупку товаров по почте и др.

Наличные денежные расчеты с населением производятся с обязательным применением контрольно-кассовых машин (за исключением установленных случаев). Объем торговой выручки за наличный расчет определяется суммой денежных средств, полученных от покупателей за проданные им товары. Эта сумма должна соответствовать показаниям счетчиков зарегистрированных контрольно-кассовых машин и сумме выручки согласно товарному отчету продавца. Торговая выручка поступает в кассу торговой организации и сдается в банк для зачисления на расчетный счет.

Списание с учета реализованных товаров

Если товары оцениваются в учете по покупной стоимости, то они должны списываться с учета в этой же оценке. Таким образом, при списании с учета реализованных товаров необходимо знать их покупную стоимость. Если товар всегда покупают по одной и той же цене, то покупная стоимость определяется путем умножения количества реализованного товара в натуральных показателях на его покупную стоимость. При применении партионного способа учета покупная стоимость реализованных товаров определяется по каждой партии.

Согласно ПБУ 5/01 при покупке товаров у разных поставщиков и по разным ценам могут быть использованы следующие методы оценки бывших товаров:

- по себестоимости каждой единицы товаров;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения (метод ФИФО).

Выбранный метод оценки фиксируется в учетной политике организации.

Издержки обращения

К издержкам обращения относятся все виды затрат сбытовых, торговых, посреднических и других подобных им организаций, возникающие в процессе движения товаров до потребителей: транспортные расходы; расходы на оплату труда; расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений и инвентаря; заготовительно-складские и другие расходы. Основой для исчисления издержек обращения является их группировка по определенным видам, или статьям расходов. Отраслевыми методическими рекомендациями установлена типовая номенклатура статей расходов для торговых и аналогичных им организаций, предприятий общественного питания.

Типовая номенклатура статей расходов торговых организаций

п/п	Статьи расходов
1	Транспортные расходы
2	Расходы на оплату труда
3	Отчисления на социальные нужды
4	Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря
5	Амортизация основных средств
6	Расходы на ремонт основных средств
7	Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов
8	Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд
9	Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров
10	Расходы на рекламу
11	Затраты по оплате процентов за пользование займом
12	Потери товаров и технологические отходы
13	Расходы на тару
14	Прочие расходы

В состав каждой статьи расходов включаются соответствующие виды затрат. Например, в состав статьи «Транспортные расходы» входят: – оплата транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров; – оплата услуг организаций по погрузке товаров в транспортные средства и выгрузке из них, плата за экспедиционные операции и другие услуги; – стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стойки) и утепление (солома, опилки); – плата за временное хранение грузов на станциях, пристанях (морских, речных) и аэропортах в пределах нормативных сроков, установленных в соответствии с заключенными договорами; – плата за обслуживание подъездных путей и складов не общего пользования. Если торговая организация производит доставку товаров собственным транспортом и персоналом, то расходы, связанные с доставкой, не включаются в статью «Транспортные расходы», а подлежат включению в другие статьи расходов («Расходы по оплате труда», «Амортизация основных средств» и пр.).

Состав издержек обращения некоторых организаций

Издержки обращения организаций, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (молоко, шерсть, хлопок, коженное сырье, лен, скот, птицу и др.), включают в себя следующие статьи расходов:

- операционные расходы;
- общезаготовительные расходы;
- на содержание заготовительных и приемных пунктов;
- на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

Издержки обращения строительных организаций, заготавливающих материалы и конструкции, включают следующие заготовительно-складские расходы:

- на содержание заготовительного аппарата, материальных складов и кладовых на строительстве;
- по охране материалов;
- по оплате сборов за извещение о прибытии материалов;
- другие аналогичные по назначению расходы.

Перечень расходов по заготовке и доставке материальных ценностей в организацию (заготовительно-складских расходов) и порядок включения данных расходов в фактическую себестоимость приобретения (заготовления) этих ценностей регулируется законодательными и другими нормативными актами.

Товарные потери

Товарные потери возникают при транспортировке, хранении и отпуске товаров. Они подразделяются на нормируемые и ненормируемые. Нормируемыми товарными потерями считаются потери вследствие естественной убыли товаров, то есть уменьшения их веса или объема вследствие изменения физико-химических свойств. Примером нормируемых потерь могут служить усушка, утруска, распыление, раскрошивание, вымораживание, улетучивание и т.п. Товарные потери в пределах установленных норм естественной убыли списываются на издержки обращения.

Ненормируемыми (сверхнормативными) товарными потерями являются потери от боя, брака и порчи товаров, а также потери по недостаткам, растратам и хищениям. К таким потерям относится уменьшение массы товаров сверх норм естественной убыли, понижение качества по сравнению со стандартами, а также порча товаров вследствие нарушения нормальных условий хранения, халатности должностных лиц.

Товарные потери сверх норм естественной убыли, потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостачи и хищения товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, относятся на убытки организации.

Потери товарно-материальных ценностей могут произойти в результате стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций (аварий, пожаров). При признании страхового случая такие потери могут быть компенсированы страховыми возмещениями. Не компенсируемые потери товаров возмещаются из резервного капитала в пределах имеющихся в нем сумм, остаток списывается на убытки организации.

2. Финансовые результаты от торговой деятельности

Для промышленных организаций финансовый результат реализации продукции (прибыль либо убыток) определяется как разница двух величин:

1) выручки от реализации продукции в действующих ценах (В) без учета сумм НДС, акцизов (А) и других специальных видов налога;

2) суммы затрат на производство и реализацию данной продукции (С).

$$\text{Фр} = (В - \text{НДС} - А) - С$$

Для торговых организаций затратам на производство и реализацию продукции (С) соответствует сумма покупной стоимости реализованных товаров и издержек обращения, относящихся к этим товарам. Показателю «выручка от реализации» соответствует аналогичный показатель «товарооборот».

Определение финансовых результатов от оптовой торговли

Финансовый результат от реализации товаров в оптовых торговых организациях есть разница следующих величин:

1) товарооборота без учета сумм НДС и акцизов с оборота по реализации;

2) покупной стоимости реализованных товаров (без НДС по приобретенным ценностям) вместе с издержками обращения на реализованные товары.

$$\text{Фр} = \text{Товарооборот} - \text{НДС} - А - \text{Покупная стоимость (р) (без НДС)} - \text{Издержки обращения (р)}$$

(р) – означает, что учитывается величина, приходящаяся на объем реализованной продукции. НДС – сумма НДС с оборота по реализации согласно предъявленным расчетным документам

Уменьшение товарооборота на сумму специальных налогов (НДС, акцизов) связано с тем, что эти суммы, включенные в продажную стоимость товаров и поступившие в организацию в составе выручки от реализации, должны быть перечислены в бюджет и не учитываются при расчете финансового результата.

Таким образом, расчет финансового результата от торговой деятельности в организациях оптовой торговли требует исчисления:

– величины товарооборота без учета специальных налогов (определяется по данным предъявленных покупателям расчетных документов);

– покупной (учетной) стоимости реализованных товаров (оценивается по методам средней себестоимости, ФИФО или ЛИФО);

– издержек обращения, относящихся на реализованные товары.

Определение финансовых результатов от розничной торговли

Приведенная выше формула расчета финансового результата от реализации применима для организаций розничной торговли, ведущих учет товаров по покупной стоимости, с той разницей, что покупная стоимость реализованных в розничной торговле товаров включает суммы НДС по приобре-

тенным ценностям, а сумма НДС, причитающаяся к уплате в бюджет, исчисляется от торговой наценки, приходящейся на реализованные товары.

$\text{Фр} = \text{Товарооборот} - \text{НДС}^* - \text{А} - \text{Покупная стоимость (p)} (\text{с НДС}) - \text{Издержки обращения (p)}$

$\text{НДС}^* - \text{сумма НДС, исчисленная от торговой наценки на реализованные товары, и требуемая к уплате в бюджет.}$

Организации розничной торговли, ведущие учет товаров по продажной стоимости, применяют представленный ниже вариант расчета финансового результата с использованием показателя торговой наценки, приходящейся на объем реализованных товаров. Уменьшение торговой наценки на сумму специальных налогов (НДС, акцизов) связано с тем, что торговая наценка на реализованные товары включает суммы этих налогов, однако они должны быть перечислены в бюджет и не учитываются при исчислении финансового результата. $\text{Товарооборот} - \text{Покупная стоимость(p)} = \text{Торговая наценка (p)}$

$\text{Фр} = \text{Торговая наценка (p)} - \text{НДС}^* - \text{А} - \text{Издержки обращения (p)}$

$\text{НДС}^* - \text{сумма НДС, исчисленная от торговой наценки на реализованные товары}$

Из данной формулы следует, что для получения прибыли (положительного финансового результата) торговая наценка должна покрывать издержки обращения и специальные налоги.

Таким образом, расчет финансового результата от торговой деятельности в организациях розничной торговли, ведущих текущий учет товаров по продажной стоимости, требует исчисления:

- торговой наценки, приходящейся на объем реализованных товаров (валового дохода от реализации);
- издержек обращения, относящихся на реализованные товары.

Расчет издержек обращения на реализованные товары. В течение отчетного месяца торговые и подобные им организации осуществляют бухгалтерский учет всех понесенных издержек обращения. В состав понесенных издержек обращения входят транспортные расходы и расходы по оплате процентов за банковский. Они подлежат распределению между объемом реализации и остатком товаров на конец отчетного месяца заключительными оборотами. Остальные виды издержек обращения не подлежат распределению и в полной сумме списываются на реализацию (в дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»). Расходы на транспортировку и по оплате процентов за банковский кредит распределяются с помощью среднего процента распределяемых издержек обращения в следующем порядке:

1) суммируются распределяемые издержки обращения, относящиеся к остатку товаров на начало месяца, и данные расходы, совершенные в отчетном месяце;

2) суммируется оценка остатка товаров на начало месяца и стоимость товаров, поступивших в отчетном месяце (по учетной стоимости);

3) определяется средний процент распределяемых издержек обращения как частное (п.1): (п.2);

4) расходы на транспортировку и по оплате процентов за банковский кредит, относящиеся к реализованным в отчетном месяце товарам, определяются умножением стоимости реализованных товаров на средний процент (п.3). В случае текущего учета товаров по покупной стоимости стоимость реализованных товаров определяется по принятым методам оценки;

5) расходы на транспортировку и по оплате процентов за банковский кредит, относящиеся к остатку нереализованных товаров, определяются как разность (п.1) – (п.4).

1. Определим расходы на упаковку и транспортировку (распределяемые издержки обращения), приходящиеся на остаток нереализованных товаров.

Необходимо отметить, что некоторые виды транспортных расходов (расходы на перевозку топлива, льда, ремонтно-строительных и других материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов) относятся на увеличение стоимости соответствующих ценностей (включаются в состав затрат на их приобретение), поэтому не подлежат списанию на реализацию и не распределяются между реализованными и не реализованными товарами.

Определение торговой наценки на реализованные товары

В организациях розничной торговли, ведущих текущий учет товаров по продажным ценам, распределение сумм торговой наценки между объемом реализованных товаров и остатком товаров на конец месяца может производиться с использованием среднего процента торговой наценки в следующем порядке:

1) определяется сумма торговой наценки, относящейся к остатку товаров на начало месяца, и торговой наценки по поступившим в отчетном периоде товарам (оборот по кредиту счета 42 «Торговая наценка») за вычетом суммы торговой наценки по прочим списаниям (оборот по дебету счета 42 «Торговая наценка»);

2) суммируется стоимость остатка товаров начало месяца и стоимость товаров, поступивших в отчетном месяце (по продажной стоимости);

3) определяется средний процент как частное (п.1) : (п.2);

4) торговая наценка, относящаяся к реализованным в отчетном месяце товарам, определяется умножением стоимости реализованных товаров (по продажной стоимости) на средний процент (п.3); 5) торговая наценка, относящаяся к остатку нереализованных на конец месяца товаров, определяется как разность (п.1) – (п.4).

Если по разным группам товаров была установлена различная торговая наценка, или сумма наценки менялась в течение отчетного месяца, полученные средние величины торговой наценки не являются точными. Например, если в объеме реализации преобладали товары с большим размером торговой наценки, а в остатке преобладали товары с меньшей торговой наценкой, то исчисленная по среднему проценту сумма торговой

наценки на реализованные товары будет заниженной, а сумма наценки на остаток нереализованных товаров – завышенной. Поэтому расчетная величина торговой наценки на остаток нереализованных товаров уточняется по результатам инвентаризации.

3. Аналитический учет и документальное оформление движения товаров

Учет товаров на складах материально ответственными лицами

Аналитический учет товаров на складе ведет материально ответственное лицо. Этот учет может быть организован разными способами в зависимости от способа хранения товаров (партионный или сортовой). При любом способе хранения материально ответственные лица ведут учет товаров в натуральном измерении на основании приходных и расходных товарных документов или в натуральном и стоимостном измерениях одновременно. При наличии на товарах штриховых кодов и соответствующей вычислительной техники аналитический учет по наименованиям возможен и без составления документов на выбытие товаров.

При партионном способе аналитического учета на каждую партию товаров материально ответственное лицо выписывает партионную карту в двух экземплярах, где указываются наименование, артикул, сорт, цена и количество (масса) товаров. По мере отпуска товаров материально ответственное лицо указывает в партионной карте дату отпуска, номер расходного документа и количество (массу) отпущенного товара. Одновременно в расходном документе указывают номер партионной карты. После полного выбытия данной партии товаров партионную карту склада передают в бухгалтерию для проверки. Если при проверке по данной партии выявляется недостача товаров, то, не ожидая инвентаризации, недостачу в пределах норм естественной убыли списывают за счет организации, а сверх норм естественной убыли взыскивают с материально ответственных лиц. Выявленные излишки товаров приходуется.

При сортовом способе аналитического учета материально ответственные лица ведут учет товаров в товарных книгах или на карточках. На каждое наименование и сорт товаров открывается одна или несколько страниц в товарной книге (в зависимости от объема операций по приему и расходу товаров) или отдельная карточка, где отражаются приход, расход и остатки товаров. Записи в товарные книги (карточки) делают на основании каждого приходного и расходного документа, а при большом объеме операций для сокращения числа записей – на основании итогов предварительно составленных накопительных документов. На складах с узким ассортиментом товаров и небольшим объемом товарных операций материально ответственные лица могут вести учет движения товаров непосред-

ственно в товарном отчете. В этом случае карточки и товарные книги на складе не ведутся.

Организация аналитического учета товаров в бухгалтерии

При сортовом способе аналитического учета товаров в бухгалтерии и в условиях ручного труда на каждое наименование и сорт товара открывают карточки натурально-стоимостного (количественно-суммового) учета (код по ОКУД 0903121). Карточки хранят в картотеке отдельно по каждому материально ответственному лицу и месту хранения товаров. Для проверки правильности учетных записей по окончании месяца в карточках подсчитывают итоги прихода и расхода, определяют остатки товаров на начало следующего месяца. При партионном способе аналитический учет ведется на партионных картах, передаваемых в бухгалтерию материально ответственными лицами. При оперативно – бухгалтерском (сальдовом) способе бухгалтерия не ведет учет остатков и движения каждого вида товара и, следовательно, не дублирует записей складского учета. Периодически (ежедневно или один раз в несколько дней) бухгалтер проверяет правильность записей в регистрах складского учета (товарных книгах или карточках), которые ведут материально ответственные лица. Выявленные ошибки сразу исправляют.

Аналитический учет товаров в бухгалтерии ведется в следующих разрезах:

- по хозяйствующим субъектам, являющимся юридическими лицами, и их обособленным подразделениям;
- по хозяйствующим субъектам – по материально ответственным лицам;
- по материально ответственным лицам – по ассортименту товаров;
- в удобном для организации разрезе.

Разрезы аналитического учета «по хозяйствующим субъектам» и «по материально ответственным лицам» совпадают, если материальную ответственность за товары, находящиеся в некоторой торговой единице, несет одно лицо (одна бригада). В комиссионной торговле учет ведется по каждой единице товаров, поскольку расчеты с комитентами осуществляются за каждую вещь в отдельности.

Типовые формы первичной документации по учету торговых операций

Приход, перемещение и отпуск товарно-материальных ценностей оформляются первичными документами в количественном и стоимостном измерении.

Перечень некоторых форм первичной учетной документации по учету торговых операций

Номер	Наименование
Торг-1	Акт
Торг-2	Акт об установлении расхождений по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
Торг-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
Торг-8	Заказ – отборочный лист
Торг-12	Товарная накладная
Торг-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
Торг-14	Расходно-приходная накладная (для мелкорозничной торговли)
Торг-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
Торг-16	Акт о списании товаров
Торг-18	Журнал учета товаров на складе
Торг-23	Товарный журнал работника мелкорозничной торговли
Торг-28	Карточка количественно-стоимостного учета
Торг-29	Товарный отчет
Торг-31	Сопроводительный реестр сдачи документов

При документальном оформлении торговых операций организации используют унифицированные формы первичной учетной документации. Применяемые формы первичных учетных документов определяются и устанавливаются в составе применяемой организацией системы учетной документации.

Документальное оформление движения товаров

Движение товаров от поставщика к потребителю оформляется товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов (накладной, товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной, счетом или счетом-фактурой). Накладная в торговой организации может выступать как приходным, так и расходным товарным документом, должна выписываться материально ответственным лицом при оформлении отпуска товаров со склада, при принятии товаров в торговой организации. Счет – фактура выписывается в тех случаях, когда перечень отгруженных товаров велик.

Оформленные документы на приемку товаров являются основанием для расчетов с поставщиками, и их данные не могут быть пересмотрены после приемки товаров в организации (за исключением потерь товаров от естественной убыли и боя при транспортировке). Материально ответственным лицам в структурных подразделениях организации рекомендуется вести журнал учета поступления товара, журнал учета отпуска товара.

Отчетность материально ответственных лиц о наличии и движении товаров

Первичные приходные и расходные документы являются основанием для составления товарного отчета. В приходной части товарного отчета

отражается в стоимостном выражении остаток товаров на дату составления предыдущего товарного отчета и поступление товаров и тары по сопроводительным документам. В расходной части товарного отчета подсчитывают общую сумму расхода товаров за отчетный период.

Основой товарного отчета является подтверждение товарного остатка. Товарные отчеты в оптовых организациях могут содержать сведения об остатках, приходе и расходе товаров не только в стоимостном, но и в количественном измерении; остатки, приход и расход могут указываться не только в целом, но и по каждому наименованию товаров.

При учете товаров по покупным ценам, при ведении сортового, партионного аналитического учета товаров рекомендуется вместо товарного отчета составлять сопроводительные реестры. В реестре указываются только наименования приходных и расходных документов, их число (отдельно по каждой строке) и номера. Реестры составляются в двух экземплярах, первый вместе с оправдательными документами передается в бухгалтерию, а второй остается у материально ответственного лица.

Материально ответственные лица должны составлять отчетность о наличии и движении товаров в сроки от 1 до 10 дней, установленные руководителем и главным бухгалтером торговой организации в зависимости от условий работы. Продавцы мелкорозничной сети отчеты не составляют. Они обязаны ежедневно сдавать в кассу организации торговую выручку, а непроданные товары возвращать в магазин.

Товарные отчеты или сопроводительные реестры составляются в двух экземплярах. Первый экземпляр вместе с сопроводительными документами передается в бухгалтерию, второй остается у материально ответственного лица. Отчеты материально ответственных лиц с приложенными к ним документами служат основанием для отражения в бухгалтерском учете операций по поступлению и выбытию товаров.

4. Синтетический учет товаров

Учет наличия и движения товаров и тары осуществляется с применением счета 41 «Товары». Поступление товаров и тары, возможно, отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» в порядке, аналогичном порядку учета соответствующих операций с материалами. В организациях розничной торговли, ведущих учет товаров по продажной стоимости, для обособленного учета сумм торговой наценки (скидки, накладки) применяется счет 42 «Торговая наценка».

Движение товаров, отгруженных (отпущенных) по договорам с отличием от общепринятого моментом перехода прав собственности, отражается в учете с использованием счета 45 «Товары отгруженные». Учет издержек обращения осуществляется на счете 44 «Расходы на продажу».

Реализация товаров отражается с применением счета 90, на данном счете также выявляется финансовый результат от торговых операций.

Поступление и выбытие товаров, принятых на ответственное хранение, в том числе в связи с обоснованным отказом от их приемки, отражается на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Товары, принятые на комиссию, учитываются на забалансовом счете 004 «Товары, принятые на комиссию».

Счет «Товары»

Активный счет 41 «Товары» предназначен для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, а также предметов проката. Снабженческие, сбытовые, торговые организации на счете 41 «Товары» учитывают также покупную тару и тару собственного производства, кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд.

В промышленных и других производственных организациях счет 41 «Товары» применяется в случаях, когда какие-либо изделия, материалы, продукты приобретаются специально для продажи или когда стоимость готовых изделий, приобретаемых для комплектации в промышленных организациях, не включается в себестоимость выпускаемой продукции, а подлежит возмещению покупателями отдельно.

В снабженческих, сбытовых и торговых организациях товары учитываются на данном счете по покупным или продажным ценам. В розничной торговле учет по счету 41 «Товары» ведется по покупным или продажным ценам, включая НДС. В оптовой торговле учет товаров, как правило, ведется по покупным ценам, причем сумма НДС всегда учитывается отдельно. При учете товаров по продажным ценам разница между покупной стоимостью и стоимостью по продажным ценам (торговая наценка, скидка, наценка) отражается обособленно на счете 42 «Торговая наценка».

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

- 41-1 «Товары на складах»;
- 41-2 «Товары в розничной торговле»;
- 41-3 «Тара под товаром и порожня»;
- 41-4 «Покупные изделия» и другие.

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитывается наличие и движение товарных запасов, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т.п. На субсчете 41-2 «Товары в розничной торговле» учитывается наличие и движение товаров, находящихся в организациях розничной торговли и в буфетах организаций общественного питания. На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня» учитывается наличие и движение тары под товарами и тары порожней. Торговые организации могут учитывать движение тары под товарами и тары порожней по средним учетным ценам, которые устанавливаются по группам (видам)

тары применительно к составу и ценам на нее. При этом отклонение покупных цен на тару от средних учетных цен относится на счет 42 «Торговая наценка». Размеры отклонений проверяются при очередной инвентаризации и в необходимых случаях корректируются с использованием счета 99 «Прибыли и убытки» (как результат по операциям с тарой). Субсчет 41-4 «Покупные изделия» используют промышленные организации, учитывающие на счете 41 «Товары» наличие и движение товаров (в порядке, предусмотренном для учета производственных запасов). Промышленные организации могут отражать поступление товаров и тары с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материалов».

На субсчете 41-5

«Предметы проката» учитывается наличие и движение предметов проката. По дебету счета 41 «Товары» приходятся поступившие на склад товары и тара – в корреспонденции со счетами 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 42 «Торговая наценка», счетами по учету денежных средств и др.

Оприходованы поступившие от поставщиков товары и тара Д-т 41 К-т 60
С кредита счета 41 «Товары» списываются:

- товары, реализованные по факту отгрузки – в корреспонденции с дебетом счета 90;
- товары, отгруженные по договорам с отличным от общепринятого моментом перехода права собственности – в корреспонденции с дебетом счета 45 «Товары отгруженные»;
- стоимость недостающих, испорченных товаров, суммы потерь товаров – в корреспонденции с дебетом счетов 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей», 99 «Прибыли и убытки», 76/1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Товары, переданные для переработки другим организациям, не списываются со счета 41 «Товары», а учитываются обособленно. Оборот по дебету данного счета показывает общую стоимость товаров, поступивших в торговую организацию, оборот по кредиту – стоимость выбывших товаров, дебетовое сальдо – остаток товаров на конец отчетного месяца. Аналитический учет по счету 41 «Товары» ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам) товаров, а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

Учет поступления товаров в организацию оптовой торговли

Поступление товаров и тары на склад организации оптовой торговли отражается сложной проводкой: – по дебету счета 41 «Товары», субсчета 41-1 «Товары на складах», 41-3 «Тара под товаром и порожня», отражается покупная стоимость принятых на учет товаров за вычетом сумм НДС по приобретенным товарам; – по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» принимается к учету сумма НДС по приобретенным товарам, указанная в счете-фактуре;

– по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» начисляется задолженность перед поставщиками в сумме согласно расчетным документам поставщика, включая НДС.

Если при приемке поступивших товаров выявлена недостача в пределах норм естественной убыли, то на сумму недостачи производится запись по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Поступившие ценности приходуются по дебету счета 41 «Товары» по фактическому количеству и сумме (с уменьшением стоимости товаров, указанной в расчетных документах поставщика, на сумму недостачи).

Если организация обоснованно отказалась от приемки ценностей, то они принимаются на ответственное хранение, что отражается в учете записью по дебету забалансового счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». На данном забалансовом счете учитываются и полученные от поставщиков неоплаченные товары, запрещенные к расходованию по условиям договора до их оплаты.

Приняты ценности на ответственное хранение Д-т 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»

Погашение начисленной задолженности перед поставщиками за полученные товары отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счетов по учету денежных средств.

Оплачены полученные товары, погашена задолженность перед поставщиками Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т 51 «Расчетный счет»

После оплаты приобретенных товаров соответствующая сумма НДС списывается на уменьшение задолженности перед бюджетом по НДС проводкой по дебету счета 68 «Расчеты с бюджетом» и кредиту счета 19 «НДС по приобретенным ценностям». Отнесены суммы НДС на уменьшение задолженности перед бюджетом Д-т 68 «Расчеты с бюджетом» К-т 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Учет поступления товаров в организацию розничной торговли

Поступление товаров в организацию розничной торговли отражается по дебету счета 41 «Товары», субсчет 41-2 «Товары в розничной торговле», в корреспонденции с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Если учет товаров ведется по покупной стоимости, то поступившие товары приходуются записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в сумме покупной стоимости, включая НДС по приобретенным товарам.

Оприходованы поступившие от поставщика товары Д-т 41-2 «Товары», суб. «Товары в розничной торговле» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Если учет товаров ведется по продажной стоимости, то оприходование поступивших товаров отражается сложной проводкой:

– по дебету счета 41 «Товары» – на сумму продажной стоимости товаров;

– по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на сумму, заявленную в расчетных документах поставщиков, включая НДС;

– по кредиту счета 42 «Торговая наценка» – на сумму торговой наценки по принимаемым на учет ценностям.

Оприходованы поступившие от поставщика товары Д-т 41-2 «Товары», суб. «Товары в розничной торговле» К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 12000 «Торговая наценка»

Погашение задолженности перед поставщиками за полученные товары отражается по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту счетов по учету денежных средств.

Счет «Торговая наценка»

Активный счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях розничной торговли, если их учет ведется по продажным ценам. На счете 42 «Торговая наценка» учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками торгующим организациям на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

К счету 42 «Торговая наценка» могут быть открыты субсчета: – 42-1 «Торговая наценка (скидка, накидка)»; – 42-2 «Скидка поставщиков на возмещение транспортных расходов» и др.

По кредиту счета 42 «Торговая наценка» отражаются суммы торговых и дополнительных скидок (накидок) по принимаемым на учет товарам – в корреспонденции с дебетом счета 41 «Товары». В конце отчетного месяца записью по кредиту счета 42 «Торговая наценка» сторнируется исчисленная величина торговой наценки, приходящейся на объем реализованных товаров, – в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи».

Учет торговой наценки

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т К-т
Принята к учету торговая наценка по поступившим товарам	Торговая наценка	«Товары», суб. «Товары в розничной торговле» «Торговая наценка»

В конце месяца сторнирована сумма торговой наценки на реализованные товары

Наценка на реализованные товары

Сторно «Продажи»

Сторно «Торговая наценка»

С дебета счета 42 «Торговая наценка» списываются суммы торговых наценок, относящихся к товарам, списанным вследствие порчи, недостачи

и пр. – в корреспонденции со счетом 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостаткам ценностей».

Кредитовое сальдо счета показывает сумму торговой наценки (скидки, накладки), относящейся к остатку нереализованных товаров. Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» должен обеспечивать раздельное отражение сумм скидок (накидок), относящихся к товарам на складах и базах, к товарам отгруженным, в том числе к товарам с различной покупной ценой.

Учет издержек обращения. Счет «Расходы на продажу»

Активный счет 44 «Расходы на продажу» предназначен для обобщения информации об издержках снабженческих, сбытовых, торговых, иных посреднических и других подобных им организаций. Организации, заготавливающие и перерабатывающие сельскохозяйственную продукцию (молоко, шерсть, хлопок, кожевенное сырье, лен, скот, птицу и др.), а также строительные организации, заготавливающие материалы и конструкции, используют счет 44 «Расходы на продажу» для учета расходов по заготовке и доставке указанных ценностей в организацию до включения в фактическую себестоимость приобретения (заготовления) ценностей (при наличии в организации специального заготовительного аппарата). По дебету счета 44 «Расходы на продажу» накапливаются суммы понесенных организацией издержек обращения – в корреспонденции с кредитом счетов учета соответствующих затрат.

Учет издержек обращения торговой организации

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т К-т
Начислена амортизация по используемым основным средствам	Амортизационные отчисления	«Расходы на продажу» «Износ основных средств»
Начислена оплата труда работникам организации	Суммы оплаты труда	«Расходы на продажу» «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Израсходованы материалы на упаковку	Стоимость материалов	«Расходы на продажу» «Материалы»
Списана недостача товаров в пределах норм убыли	Сумма недостачи	«Расходы на продажу» «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Списаны в расход материалы при передаче их в эксплуатацию	Учетная оценка материалов	«Расходы на продажу» «МПЗ»

Поставщик может нести некоторые затраты по доставке, не включенные в договорную стоимость товара и подлежащие возмещению организацией-покупателем. Покупатель начисляет соответствующую задол-

женность перед поставщиком, согласно полученным счетам и относит ее на издержки обращения.

С кредита счета 44 «Расходы на продажу» списываются накопленные суммы издержек обращения: – в торговых организациях – в корреспонденции с дебетом счета 90 «Продажи». Списание производится в полной сумме издержек обращения за вычетом сумм, которые в соответствии с установленным порядком подлежат распределению между реализованными (отгруженными) товарами и остатком товаров на конец отчетного периода.

– в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию – в корреспонденции с дебетом счетов 15 «Заготовление и приобретение материалов», 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы);

– в строительных организациях, заготавливающих материалы и конструкции – в корреспонденции с дебетом счетов учета производственных запасов, где присоединяются к другим расходам, отражаемым как отклонения фактической себестоимости приобретения (заготовления) материальных ценностей от их стоимости по учетным ценам.

В торговых и других подобных организациях сальдо счета 44 «Издержки обращения» равно сумме издержек обращения, приходящихся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров. Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведется по видам и каждой статье расходов.

Учет реализации товаров по договору поставки

Торговые организации учитывают реализацию товаров и выявляют финансовые результаты от реализации на счете 90 «Продажи». В организациях оптовой торговли, осуществляющих продажу товаров по договору поставки с общепринятым моментом реализации (по факту отгрузки и предъявления расчетных документов) реализация товаров отражается следующим образом. В дебет счета 90 «Продажи» списываются:

– стоимость реализованных товаров, исчисленная согласно принятому методу оценки (по стоимости каждой единицы, по средней себестоимости, ФИФО) – в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары»;

– издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам – в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на продажу»;

– сумма НДС с оборота по реализации товаров – в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом». Данной проводкой начисляются к уплате в бюджет суммы НДС, выделенные отдельно в расчетных документах и получаемые от покупателей в составе выручки.

Списание затрат торговых организаций на реализацию

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т К-т
Списаны с учета реализованные товары	Покупная стоимость (без НДС)	«Продажи» – «Товары»
Списаны издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам	Расчетная часть издержек	«Продажи» – «Издержки обращения»
Начислен к уплате в бюджет НДС с оборота по реализации	Сумма НДС с оборота реализации	«Продажи» – «Расчеты с бюджетом»

По кредиту счета 90 «Продажи» отражается продажная стоимость реализованных товаров согласно предъявленным покупателям расчетным документам (включая сумму НДС с оборота по реализации) – в корреспонденции с дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Реализованы товары по факту отгрузки и предъявления расчетных документов Д-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т 90 «Реализация продукции (работ, услуг)».

Финансовый результат от реализации выявляется как разность оборотов по счету 90 «Продажи». Превышение оборота по дебету показывает сумму убытка от реализации и списывается с кредита данного счета в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Превышение оборота по кредиту показывает сумму прибыли от реализации, которая списывается с дебета данного счета в кредит счета 99 «Прибыли и убытки». Аналитический учет реализации ведется в разрезе товаров, материально ответственных лиц, покупателей.

Поступление денежных средств от покупателей в погашение задолженности за реализованные товары отражается по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Поступили суммы от покупателей в погашение задолженности за товары Д-т 51 «Расчетный счет» К-т 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Учет реализации товаров по договору поставки с отличным от общего моментом перехода права собственности

Договором поставки может быть определено, что право владения, использования и распоряжения отгруженными товарами переходит от организации к покупателю (заказчику) по факту поступления денежных средств в оплату товаров на расчетный или другой аналогичный счет либо в кассу организации. В этом случае учет товаров, отгруженных покупателю, осуществляется на счете 45 «Товары отгруженные». В дебет счета 45 «Товары отгруженные» списываются:

– стоимость отгруженных товаров (по продажным ценам или в сумме согласно принятому методу оценки) – в корреспонденции с кредитом счета

41 «Товары». Основанием для записей являются оформленные отгрузочные документы (накладные и пр.);

– издержки обращения, относящиеся к отгруженным товарам – в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на продажу».

При наступлении момента реализации согласно договору (поступлении оплаты от покупателя и др.) в учете отражается реализация отгруженных товаров. В дебет счета 90 «Продажи» списываются:

– стоимость реализованных товаров вместе с относящимися к ним издержками обращения – в корреспонденции с кредитом счета 45 «Товары отгруженные»;

– сумма НДС, исчисленного с оборота по реализации товаров – в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом».

По кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» отражается сумма денежных средств, поступивших в оплату отгруженной продукции – в корреспонденции с дебетом счетов по учету денежных средств. Записи производятся на основании выписок банка из расчетного счета (при безналичных расчетах) или отчетов кассира (при расчетах наличными). Финансовый результат от реализации товаров определяется как разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» и списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Учет реализации товаров отгруженных

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т К-т
Реализованы товары по поступлению оплаты от покупателя	Продажная стоимость товаров с НДС	«Расчетный счет» – «Реализация продукции (работ, услуг)»
Списаны с учета отгруженные товары по факту реализации	Учетная стоимость + издержки	«Реализация продукции (работ, услуг)» – «Товары отгруженные»
Начислен в бюджет НДС с оборота по реализации	Сумма НДС с оборота реализации	«Реализация продукции (работ, услуг)» – «Расчеты с бюджетом»
Отнесен на прибыль финансовый результат от реализации	Превышение оборота по кредиту	«Реализация продукции (работ, услуг)» – «Прибыли и убытки»

Учет реализации товаров по договору розничной купли-продажи

Организации розничной торговли, являющиеся субъектами малого предпринимательства, могут устанавливать момент реализации «по оплате», то есть применять кассовый метод определения выручки. Если при этом текущий учет товаров производится по продажной (розничной) стоимости, то реализация по договору розничной купли-продажи отражается следующим образом:

1) по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары» отражается учетная (розничная) стоимость реализованных товаров согласно товарным отчетам материально ответственных лиц. Этой проводкой реализованные товары списываются с учета;

2) методом красного сторно по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 42 «Торговая наценка» отражается расчетная сумма торговой наценки на реализованные товары.

В результате проводок 1), 2) на дебете счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» выявляется стоимость реализованных товаров по покупным ценам;

3) по кредиту счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с дебетом счета 50 «Касса» отражается торговая выручка, поступившая в кассу малого предприятия (она должна совпадать с розничной стоимостью проданных товаров).

В результате проводок 1), 2), 3) на кредите счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» выявляется валовой доход от реализации – сумма торговой наценки на реализованные товары.

Данный доход будет уменьшен на суммы по проводкам 4), 5); 4) по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 44 «Издержки обращения» отражается сумма издержек обращения, относящихся к реализованным товарам;

5) по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты с бюджетом» отражается сумма НДС, исчисленного с торговой надбавки на реализованные товары и причитающегося к уплате в бюджет.

В результате проводок 1) – 5) разность оборотов по счету 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» показывает финансовый результат от розничной реализации товаров при учете товаров по продажным ценам.

Учет реализации товаров в розницу (оценка товаров по продажным ценам)

Наименование операции	Отражаемая величина	Д-т К-т
Списаны с учета реализованные товары (согласно товарным отчетам)	Розничная стоимость	«Реализация продукции (работ, услуг)» – «Товары»
Сторнирована торговая наценка, приходящаяся на реализованные товары	Наценка по реализованным товарам	Сторно «Реализация продукции (работ, услуг)» Сторно «Торговая наценка»
Сдана торговая выручка за реализованные товары в кассу малого предприятия	Розничная выручка	«Касса» «Реализация продукции (работ, услуг)»

Списаны издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам	Расчетная часть издержек обращения	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Издержки обращения»
Начислен к уплате в бюджет НДС, исчисленный с торговой наценки	НДС с торговой надбавки (скидки)	«Реализация продукции (работ, услуг)» «Расчеты с бюджетом»

Учет результатов инвентаризации товаров

Корректировка суммы торговой наценки в розничной торговле по результатам инвентаризации в организациях розничной торговли уточняется сумма торговой наценки, приходящейся на остаток товаров в конце месяца. Если данная величина не совпадает с ее расчетным значением, равным сальдо счета 42 «Торговая наценка (скидка, наценка)», то производится корректировка учетной величины торговой наценки:

- для уменьшения учетной торговой наценки производится запись сторно по кредиту счета 42 «Торговая наценка» (одноименный субсчет) и по дебету счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)» – на величину разницы между учетной величиной торговой наценки и ее фактическим значением, выявленным при инвентаризации;

- для увеличения учетной торговой наценки производится запись по дебету счета 42 «Торговая наценка» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» – на величину разницы между фактической величиной торговой наценки (скидки) и ее учетной величиной.

Выявленные по результатам инвентаризации излишки товаров приходуется по оценочной стоимости записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки».

Потери товарно-материальных ценностей, возникшие в результате стихийных бедствий и чрезвычайных ситуаций, при отнесении их к страховым случаям списываются с кредита счета 41 «Товары» в корреспонденции с дебетом счета 76 суб. 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». Некомпенсируемые потери товаров списываются с кредита счета 41 «Товары» в корреспонденции с дебетом счетов 82 «Резервный капитал» (в пределах имеющихся сумм), 99 «Прибыли и убытки».

В остальных случаях выявленные при инвентаризации недостачи и потери товаров отражаются с использованием счета 84 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в корреспонденции с кредитом счета 41 «Товары» списывается стоимость недостающих и испорченных товаров по учетным ценам (покупным либо продажным), а также сумма потерь по частично испорченным товарам.

С кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» списываются принятые к учету суммы недостач и потерь:

– в пределах норм естественной убыли – в корреспонденции с дебетом счетов по учету материальных ценностей (если недостатки выявлены при заготовлении) или издержек обращения если недостатки и потери выявлены при хранении или реализации);

– сверх норм убыли, потерь от порчи, стоимость похищенных товаров в случае наличия конкретных виновников – в корреспонденции с дебетом счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 73-3 «Расчеты по возмещению материального ущерба»;

– сверх норм убыли и потерь от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач и хищений товарно-материальных ценностей, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков – в корреспонденции с дебетом счета 99 «Прибыли и убытки».

Если учет товаров ведется организацией по продажным ценам, то сумма торговой наценки на остаток ценностей в конце месяца должна быть уменьшена на сумму наценки по недостающим и испорченным ценностям. Корректировка торговой наценки производится записью с дебета счета 42 «Торговая наценка» в корреспонденции с кредитом счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей».

Контрольные вопросы

1. Понятие товаров для перепродажи. Издержки обращения.
2. Финансовые результаты от торговой деятельности.
3. Учет товаров для перепродажи.
4. Понятие и сущность торговой наценки.
5. Расчет финансового результата от торговой деятельности в организациях оптовой и розничной торговли.

Тема 26. Учет собственного капитала

План

Введение

1. Понятие и виды капитала
 2. Понятие и учет уставного капитала
 3. Формирование и учет добавочного капитала
 4. Учет резервного капитала и средств целевого финансирования
- Заключение

Введение

В современной российской экономике капитал предприятия выступает как важнейшая экономическая категория и является одним из сравнительно новых объектов бухгалтерского учета. Основу собственного капитала предприятия составляет уставный капитал, зафиксированный в его уставных учредительных документах. Он является необходимым условием образования и функционирования любого юридического лица.

Не меньшее значение для успешного развития действующего предприятия имеет наличие в составе его собственных источников средств таких составных частей капитала, как добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы, средства которых размещаются в конкретном имуществе, составляющем внеоборотные и оборотные активы. Величина этих структурных частей капитала свидетельствует о том, насколько активы предприятия увеличились благодаря приросту собственных источников средств.

Таким образом, актуальной становится проблема учета и формирования уставного, резервного, добавочного капитала и организации расчетов с учредителями.

1. Понятие и виды капитала

Каждая организация независимо от организационно-правовых форм собственности должно располагать экономическими ресурсами, т.е. капиталами, для осуществления финансово-хозяйственной деятельности.

Капитал представляет собой совокупность материальных ценностей и денежных средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав и привилегий, необходимых для осуществления ее хозяйственной деятельности.

Капитал – это стоимость, вложенная в предприятие собственником и другими организациями с целью создания новой стоимости и увеличения первоначального капитала.

По принадлежности капитал подразделяется на:

– *Собственный*. Под *собственным капиталом* понимается совокупность фондов и резервов (в общеэкономическом смысле), создаваемых при организации предприятия либо по результатам его деятельности.

– *Заемный капитал* – это вложения иных организаций в процесс хозяйственной деятельности предприятия и образующиеся обязательства перед ними.

Капитал = Активы – Обязательства

(Капитал – это имущество, свободное от обязательств)

В бухгалтерском учете капитал как бы условно подразделяют на активный капитал, т.е. действующий в виде имущества и обязательств, и пассивный капитал, отражающий источники формирования и оплаты действующего капитала.

2. Понятие и учет уставного капитала

Первоначальным и основным источником формирования имущества организации является ее уставный капитал.

В соответствии с Гражданским кодексом российской Федерации и в зависимости от организационно-правовой формы собственности различают:

- уставный капитал хозяйственных обществ (открытых и закрытых акционерных обществ и обществ с ограниченной ответственностью);
- складочный капитал хозяйственных товариществ;
- уставный фонд государственных и муниципальных унитарных организаций;
- паевой и неделимый фонд кооператива.

В соответствии с нормативными документами уставный капитал для разных групп организаций оплачивается полностью или частично на момент их государственной регистрации.

Перед регистрацией организация открывает специальный накопительный счет в банке, с которого банк до момента государственной регистрации владельца счета не производит никаких операций. После регистрации накопительный счет преобразуется в расчетный счет. Если в течение года с момента регистрации организации ее частично оплаченный уставный капитал не будет доведен до заявленного в учредительных документах, организация обязана зарегистрировать уменьшение капитала. Если уменьшенный уставный капитал по сумме меньше установленной законодательством нижней границы, организация ликвидируется.

Правовая основа уставного капитала определяет его размер и состав, сроки и порядок внесения вкладов в уставный капитал участниками, оценку вкладов при их взносе и изъятии, порядок изменения долей участников, ответственность участников за нарушение обязательств по внесению вкла-

дов. Предусмотрена связь величины уставного капитала с размерами создаваемых предприятиями различных организационно-правовых форм резервных фондов (капиталов), а также зависимость стоимости эмиссии облигаций, осуществляемой акционерными обществами, от размеров уставного капитала (как правило, не более величины уставного капитала).

Уставный капитал является имущественной основой деятельности организации, он определяет долю каждого участника в управлении предприятием и гарантирует интересы его кредиторов.

Учет уставного капитала (и его разновидностей) ведется на пассивном счете 80 «Уставный капитал».

В зависимости от меры ответственности перед акционерами и участниками общества счет 80 может иметь следующие субсчета:

- объявленный (зарегистрированный) капитал (80/1) – в сумме, указанной в уставе и других учредительных документах;
- подписной капитал (80/2) – по стоимости акций, на которые произведена подписка, гарантирующая их приобретение;
- оплаченный капитал (80/3) – в размере средств, внесенных участниками в момент подписки и реализованных в свободной продаже (80/4);
- изъятый капитал (80/5) – в сумме стоимости акций, изъятых из обращения путем выкупа их обществом у акционера.

На дату регистрации все акции организации учитываются на субсчете 80/1 «Объявленный (зарегистрированный) капитал», а затем по мере подписки, оплаты и выкупа перечисляют с одного субсчета на другой.

По кредиту 80-го счета отражается сумма вкладов в уставный капитал при преобразовании организации, сразу после ее регистрации, в сумме подписки на акции, в доле или безвозмездно вносимой учредителями или государством, а также увеличение уставного капитала за счет дополнительных вкладов и отчислений части прибыли организации.

По дебету 80-го счета при уменьшении уставного капитала производят записи на:

- сумму вкладов, возвращенных учредителям;
- стоимость аннулированных акций;
- уменьшение вкладов или номинальной стоимости акций;
- часть уставного капитала, направляемого в резервный капитал, и т. д.

Сальдо 80-го счета показывает размер уставного капитала, зафиксированного в учредительных документах организации.

Изменение размера уставного капитала предприятия всегда связано с переутверждением его учредительных документов общим собранием учредителей и их перерегистрацией в соответствующих государственных органах.

Увеличение уставного капитала предприятия может осуществляться в случаях:

- привлечения дополнительных средств от участников (учредителей) или при дополнительном приеме участников (учредителей), а также в случае дополнительной эмиссии акций или увеличения их номинала;
- направления на его увеличение нераспределенной чистой прибыли, добавочного и резервного капитала, а также начисленного учредительского дохода (дивидендов);
- получения унитарными предприятиями дополнительных средств в виде дотаций от государственных и муниципальных органов.

В момент внесения имущества в уставный капитал его собственниками и регистрации организации (юридического лица) собственность юридического лица становится самостоятельной, независимой и отдельной от собственности его учредителей (действует принцип хозяйственной самостоятельности и обособленности).

Операции по образованию и увеличению уставного капитала	Корреспондирующие счета	
	Д-т	К-т
Отражается зарегистрированный уставный капитал предприятия	75	80
Привлечение дополнительных средств участников (учредителей)	75	80
Средства при дополнительном приеме участников	75	80
Средства от дополнительной эмиссии акций	75	80
Дополнительные средства от увеличения номинала акций	75	80
Направление на увеличение уставного капитала нераспределенной чистой прибыли	84 75	75 80
Направление на увеличение уставного капитала средств добавочного капитала	83 75	75 80
Направление на увеличение уставного капитала средств резервного капитала	82 75	75 80
Направление на увеличение уставного капитала начисленного учредительского дохода (дивидендов)	75 (70)	80
Получение дотаций от государственных и муниципальных органов	51 75	75 80

Уменьшение уставного капитала предприятия может осуществляться в случаях:

- выхода участников (учредителей) из состава организации или выкупа акций акционерным обществом с их последующим аннулированием;
- доведения размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашения за счет него непокрытого убытка, а также покрытия убытка за счет снижения размеров вкладов (паев) участников или номинальной стоимости акций;
- изъятия части уставного фонда унитарного предприятия.

Уменьшение уставного капитала может производиться как по решению самого общества, так и по требованию действующего законодательства.

В бухгалтерском учете уменьшение уставного капитала отразится

Д80 К75

Если уменьшение уставного капитала производится по требованию действующего законодательства, то его уменьшение отразится

Д80 К84

По счету 80 необходимо организовать аналитический учет по видам акций в разрезе собственников, отражая фактическое погашение дебиторской задолженности участниками или учредителями.

Уставный капитал выступает как первоначальный капитал организации и как задолженность юридического лица перед его собственниками по взносам в уставный капитал.

Уставный капитал от других структурных частей собственного капитала предприятия отличает то, что он должен быть распределен между его участниками (учредителями). Поэтому решение общего собрания учредителей о его изменениях должно сопровождаться указанием о порядке их распределения между участниками.

Таблица 2

Операции по уменьшению уставного капитала	Корреспондирующие счета	
	Д-т	К-т
Выход участников из состава организации с выдачей вкладов	80	75
	75	50
Выкуп акций акционерного общества с их последующим аннулированием	81	80
	51	81
Доведение размера уставного капитала до величины стоимости чистых активов и погашение этой разницей непокрытого убытка	80	75
	75	84
Снижение размеров вкладов или номинала стоимости акций для покрытия убытка	80	75
	75	84
Изъятие части уставного фонда унитарного предприятия	75	51
	80	75

Синтетический и аналитический учет уставного капитала ведется в соответствующих регистрах бухгалтерского учета на основании прошедших государственную регистрацию учредительных документов предприятия, договоров купли-продажи акций в акционерных обществах и другой первичной документации.

Уставный капитал оценивается по номинальной стоимости приобретенных акций, превышение стоимости акций над их номиналом, так называемый учредительный, или эмиссионный, доход, учитывается отдельно и направляется на компенсацию разницы, образующейся при реализации акций по стоимости ниже их номинала. Эти средства входят в добавочный капитал. Создаваемый предприятием наряду с уставным.

Особое место в бухгалтерском учете АО занимают расчеты с учредителями по выплате дивидендов. Здесь следует обратить внимание на разработку дивидендной политики, суть которой заключается в выборе оптимального соотношения долей чистой прибыли, одна из которых предназначена для выплаты дивидендов, а другая – для инвестирования или реинвестирования. Для контроля второй части целесообразно предусмотреть субсчет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Это позволит проводить более точный контроль за эффективностью использования капитала АО.

Учет в обществах с ограниченной ответственностью (ООО). Согласно Федеральному закону от 8 февраля 1998 г. №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», бухгалтерский учет уставного капитала и расчетов с учредителями может осуществляться почти также как в АО, с той лишь разницей, что ООО не может выпускать акции. Здесь уставный капитал формируется за счет взносов (вкладов) учредителей, а поэтому выступает в форме складочного капитала.

Минимальный размер уставного капитала ООО не может быть менее 100 МРОТ. ООО имеет право увеличивать или уменьшать величину своего уставного капитала с общего согласия вкладчиков.

Учет в хозяйственных товариществах (обществах) также имеет свои незначительные особенности. Уставный капитал в хозяйственных товариществах формируется в форме складочного капитала учредителей и пополняется за счет созданного и приобретенного имущества. Взносы могут быть осуществлены в денежной форме и материальными ценностями. Возврат пая (доли) и совместного имущества производится, в основном, в денежной форме.

Согласно гражданскому кодексу РФ, хозяйственные товарищества, как юридические лица, могут функционировать в форме полного товарищества и товарищества на вере. Каждый участник обязан внести к моменту регистрации не менее 50% своего вклада в складочный капитал. Остальная часть должна быть внесена в сроки, установленные учредительным договором. Минимальный размер складочного капитала не регламентируется.

Производственные кооперативы организуются для совместной деятельности граждан и юридических лиц. Эта деятельность основана на личном участии и предполагает объединение паевых взносов. Уставный капитал производственного кооператива называется паевым фондом.

К моменту государственной регистрации производственного кооператива его члены обязаны внести не менее 10% паевого взноса; остальную часть они могут вносить в течение года с момента регистрации.

Минимального размера паевого фонда не существует. Увеличение или уменьшение паевого фонда осуществляется с одновременным изменением устава.

Уставный капитал государственных и муниципальных унитарных организаций носит название уставного фонда.

Согласно нормативным документам, размер уставного фонда должен быть не менее 1000 МРОТ. Имущество унитарного предприятия принадлежит ему или на праве хозяйственного ведения, или оперативного управления; оно не распределяется по вкладам, долям и паям между работниками. Это определяет особенности уставного фонда унитарного предприятия – он неделим, поскольку единственным учредителем является государственный орган. При этом унитарное предприятие может выступать учредителем других коммерческих и некоммерческих организаций, созданных в России и за рубежом.

Собственник унитарной организации определяет порядок использования имущества и распределения доходов.

3. Формирование и учет добавочного капитала

Добавочный капитал – это составная часть собственного капитала организации, назначение добавочного капитала состоит в том, что он аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, которые не оказывают влияния на финансовый результат организации.

Рассмотрим экономическую сущность добавочного капитала.

Известно, что уравнение собственного капитала, ориентированное на методологию российского учета, можно представить следующим образом:

$$КС = КСУ + КСД + КСР, (1)$$

где КС – капитал собственников;

КСУ – первоначальные взносы собственников;

КСД – добавочный капитал собственников;

КСР – реинвестированный капитал собственников.

Под добавочным капиталом организации обычно понимают часть ее собственного капитала, которая выделена в качестве объекта бухгалтерского учета и самостоятельного показателя отчетности. Назначение добавочного капитала проявляется в том, что он аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, которые не оказывают влияния на финансовый результат организации¹.

Источниками формирования добавочного капитала могут быть:

– суммы дооценки объектов основных средств, объектов капитального строительства и других материальных объектов имущества организации со сроком использования свыше 12 мес. при проведении их переоценки в установленном порядке;

¹ Иоффе Л. Добавочный капитал // Практический бухгалтерский учет. 2008. N 3. - С. 12.

– суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества либо при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную их стоимость Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ: Приказ Минфина России от 29.07.1998 N 34..

Помимо этого добавочный капитал может формироваться за счет:

– сумм курсовых разниц Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006): Приказ Минфина России от 27.11.2006 N 154н.;

– сумм целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств, при их использовании План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Приказ Минфина России от 31.10.2000 N 94н..

Причем для организаций, не относящихся к акционерным обществам, добавочный капитал можно представить суммой прироста стоимости по переоценке имущества и положительных курсовых разниц.

В акционерных обществах состав добавочного капитала принимает иной вид: он равен приросту стоимости по переоценке имущества и эмиссионному доходу.

Рассмотрим более подробно структуру добавочного капитала.

Возникновение сумм, образующихся в результате изменений стоимости имущества, ранее было связано с эпизодическими его переоценками до уровня текущей рыночной стоимости на установленную Правительством РФ дату. В настоящее время порядок проведения и оформления переоценки объектов основных средств определен Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01 Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Приказ Минфина России от 30.03.2001 N 26н. и Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств.

При этом переоценке подлежат находящиеся на балансе предприятий и организаций здания, сооружения, передаточные устройства, машины, оборудование, транспортные средства и другие виды основных средств независимо от технического состояния (степени износа), как действующие, так и находящиеся на консервации, в резерве, запасе или незавершенном строительстве.

Переоценка имущества проводится по решению руководства организации по состоянию на 1 января отчетного года для отражения рыночной стоимости имеющихся в организации основных средств.

Объекты основных средств переоцениваются путем пересчета их первоначальной или текущей стоимости. Для этого используются данные об их рыночной оценке. Источниками получения необходимой для переоценки информации являются:

- данные на аналогичную продукцию, полученные от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- оценка бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств (п. 43 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н).

Результаты произведенной переоценки приводятся в данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

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

Указанные выше нормативные документы предписывают осуществлять переоценку групп однородных объектов основных средств в дальнейшем регулярно. Результаты таких дальнейших переоценок предсказать заранее невозможно.

Если же в результате последующей переоценки стоимость основных средств будет снижаться, то на покрытие потерь от уценки в первую очередь будет направлена сумма созданного в результате дооценки добавочного капитала.

В случае выбытия объекта основных средств, стоимость которого ранее переоценивалась, сумма дооценки переносится на нераспределенную накопленную прибыль (п. 15 ПБУ 6/01).

Дооценка первоначальной стоимости имущества до восстановительной повышает стоимость активов организации и (в соответствии с принципом двойственности) на ту же величину увеличивает источники собственных средств.

Вместе с тем при формировании уставного капитала акционерного общества путем размещения акций (как при первичной эмиссии, так и при последующих эмиссиях акций при увеличении уставного капитала) нередко возникает разница между фактической ценой размещения акций и их номинальной стоимостью. Данная разница рассматривается как эмиссионный доход. Его возникновение обусловлено обязательствами акционеров, подписавшихся на акции, произвести инвестиции. Условное деление авансированного акционерами капитала на номинальную стоимость акций и

фактический прирост их стоимости позволяет отделить эмиссионный доход от уставного капитала¹.

Сумма эмиссионного дохода также учитывается в составе добавочного капитала.

Как правило, эмиссионный доход появляется в результате совокупности операций, которые как увеличивают, так и уменьшают его. К операциям, увеличивающим эмиссионный доход, относятся:

- премии на выпущенные в обращение акции;
- превышение стоимости продажи собственных акций в портфеле выше учетной стоимости;
- дополнительный капитал, появляющийся в результате утвержденных акционерами изменений структуры акционерного капитала акционерного общества;
- обмен конвертируемых ценных бумаг акционерного общества на ценные бумаги другого типа (вида);
- выплата дивидендов в форме акций и другие операции.

На текущий период определено, что эмиссионный доход не подлежит какому-либо использованию или распределению, кроме случаев реализации акций по цене ниже номинальной стоимости. В соответствии с этим к операциям, уменьшающим эмиссионный доход, относятся:

- скидки на акции, выпущенные в обращение;
- скидки на собственные акции в портфеле, продаваемые ниже учетной стоимости;
- поглощение дефицита (убытка) при утверждении акционерами изменения структуры акционерного капитала общества;
- распределение ликвидационных дивидендов;
- предоставление дополнительных выплат в форме акций и другие операции.

С другой стороны, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета предусматривает возможность использования средств эмиссионного дохода на выплату доходов акционерам при отсутствии или недостаточности прибыли для целей выплаты дивидендов.

Очевидно, эмиссионный доход является частью оплаченного акционерного капитала. Оплаченный акционерный капитал, в свою очередь, является конечной гарантией перед кредиторами открытого акционерного общества. В условиях инфляции покупательная способность номинальной стоимости оплаченного акционерного капитала акционерного общества резко уменьшается.

¹ Щербинина А.Г. Бухгалтерский учет собственного капитала: дис....к. э. н. Казань, 2009.

Эмиссионный доход учитывается как добавочный капитал и рассматривается как резерв, создаваемый на покрытие возможных убытков при реализации обыкновенных акций по стоимости ниже номинальной.

Следует отметить, что в обществах с ограниченной ответственностью также может возникнуть доход за счет продажи доли в уставном капитале по цене выше номинала. Этот доход несколько некорректно характеризовать как «эмиссионный», поскольку формирование уставного капитала обществ с ограниченной ответственностью не является эмиссией.

Но экономическая сущность этого дохода – превышение оплаты доли в уставном капитале учредителем над ее номинальной стоимостью – все же близка к эмиссионному доходу. Исходя из этого, Минфин России рекомендовал величину такого превышения принимать к бухгалтерскому учету, используя порядок учета суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества.

Кроме того, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета предписывает некоммерческим организациям при использовании средств целевого финансирования, полученных в виде инвестиционных средств на финансирование капитальных вложений, использовать и счет 83 «Добавочный капитал».

Акционерное общество вправе по решению общего собрания акционеров увеличить уставный капитал путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций (п. 1 ст. 100 Гражданского кодекса РФ). Согласно Инструкции по применению Плана счетов такие операции отражаются, в том числе с использованием счета добавочного капитала. Данная Инструкция также позволяет уменьшать величину добавочного капитала на суммы, распределяемые между учредителями организации.

Федеральными законами от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» предусматривается только один вид выплат действующим участникам либо акционерам общества – распределение чистой прибыли (ст. 28 Федерального закона № 14-ФЗ и п. 2 ст. 42 Федерального закона № 208-ФЗ).

Порядок бухгалтерского учета добавочного капитала, а также отдельные положения по отражению в учете хозяйственных операций, связанных с его формированием и использованием, регулируются следующими нормативными документами:

Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению» (с изм. и доп. от 18.09.2006);

Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации» (с изм. и доп. от 26.03.2007);

Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» ПБУ 3/2006, утвержденным Приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н (с изм. и доп. от 25.12.2007);

Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н (с изм. и доп. от 27.11.2006);

Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденным Приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н.

Выплату учредителям части добавочного капитала (как части чистой прибыли по данным бухгалтерского учета) можно приравнять к выплатам дивидендов. Возможность же выплат участникам дохода в виде распределенной части добавочного капитала должна иметь те же ограничения, что и условия выплаты дивидендов. Дивиденды же начисляются и выплачиваются только при соблюдении обществом целого ряда условий, которые указаны в ст. ст. 28 и 29 Федерального закона № 14-ФЗ и ст. ст. 42 и 43 Федерального закона № 208-ФЗ.

Остается уточнить, какую сумму добавочного капитала участники имеют право распределить между собой. Как было показано выше, добавочный капитал организации может состоять из нескольких разных составляющих: суммы дооценки основных средств, эмиссионной премии; курсовых разниц в случае, когда задолженность по взносам в уставный капитал выражена в иностранной валюте, и др.

На выплаты учредителям могут быть направлены только те средства, которые соответствуют фактически полученному имуществу, в частности превышение номинальной стоимости долей.

Предназначение же сумм добавочного капитала, которые были образованы в результате переоценки основных средств, несколько иное. Они используются при последующей уценке такого имущества. Но при выбытии объектов, как было сказано выше, данные суммы переносятся на нераспределенную прибыль. И в этом случае возможность их распределения не вызывает никаких сомнений.

В действующей сегодня Инструкции по применению Плана счетов нет положений о возможности направления части добавочного капитала организации на покрытие убытков. Хотя в Инструкции по применению Плана счетов финансово-хозяйственной деятельности предприятий, утвержденной Приказом Минфина СССР от 01.11.1991 № 56, такая возможность предусматривалась.

Прямого запрета на использование суммы добавочного капитала организации на покрытие убытков в нормативных документах бухгалтерского учета не существует. Единственное ограничение, как было сказано выше, установлено ПБУ 6/01 на часть добавочного капитала, образованного

за счет переоценки. Исходя из этого, специалисты Минфина России не рекомендовали обращаться к этой составляющей при решении упомянутой задачи. Поэтому, возможно, часть добавочного капитала все же можно направлять на покрытие убытков. И корректнее использовать для этого средства, которые соответствуют фактически полученному имуществу, например эмиссионный доход.

В случае снижения курса иностранной валюты с отчетной даты до момента погашения задолженности учредителя образуется отрицательная курсовая разница. Она, в свою очередь, будет уменьшать величину добавочного капитала. Увеличение курса соответственно будет увеличивать показатель добавочного капитала.

Таким образом, анализ структуры добавочного капитала позволил выявить такой недостаток, как отражение неоднородных элементов капитала по своему экономическому содержанию на одном и том же счете. Это касается прироста стоимости имущества, входящего в состав добавочного капитала, учет которого ведется на счете 83 «Добавочный капитал», субсчет 1 «Резерв по переоценке имущества».

На наш взгляд, нецелесообразно на счете 83 «Добавочный капитал» отражать резерв от переоценки имущества. По мнению одного из ведущих специалистов в области бухгалтерского учета в России В.Ф. Паляя, данное предложение обусловлено тем, что счет предназначен для отражения экономически однородных объектов учета.

В состав добавочного капитала возможно отнесение эмиссионной премии, поскольку она имеет общий источник образования с основным капиталом, являясь при этом добавочным капиталом. То же самое можно сказать и о положительной курсовой разнице, так как при продаже акций по цене выше номинальной стоимости наряду с ранее авансированным основным капиталом образуется добавочный капитал.

Чего нельзя сказать о резерве по переоценке имущества, так как по своей сути данный резерв – «воздух». В связи с чем считается более целесообразным данный резерв исключить со счета 83 «Добавочный капитал» и отражать его на отдельном счете «Резерв по переоценке основных средств».

Вместе с тем в целях сохранения первоначальной стоимости объекта основных средств сумму переоценки целесообразно отражать на специальном субсчете «Переоценка основных средств».

Представляется целесообразным учитывать отдельно на счете 83 «Добавочный капитал» эмиссионную премию, предназначенную исключительно для отражения в учете операций по размещению и аннулированию акций, а также положительные курсовые разницы – специфические объекты бухгалтерского наблюдения, связанные с инвестированием капитала.

В связи с чем бухгалтерский учет добавочного капитала рекомендуется вести на счете 83 «Добавочный капитал» в разрезе двух субсчетов:

– 1 «Эмиссионная премия» – для отражения дохода при реализации акций по цене выше номинальной стоимости;

– 2 «Положительная курсовая разница» – для отражения дохода при взносах учредителей в иностранной валюте.

Кроме того, в составе бухгалтерской отчетности (форма N 1 «Бухгалтерский баланс») добавочный капитал следует подробно раскрывать по составляющим, основываясь на данных аналитического учета добавочного капитала.

Для учета добавочного капитала Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, предназначен счет 83 «Добавочный капитал».

Согласно Плану счетов по кредиту счета 83 отражаются:

– прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам их переоценки, – в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости;

– сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, – в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями»;

– сумма целевого финансирования, направленная некоммерческой организацией на финансирование капитальных расходов, в корреспонденции со счетом 86 «Целевое финансирование».

По дебету счета 83 добавочный капитал учитывается в случаях:

– погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, – в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определено снижение стоимости;

– направления средств на увеличение уставного капитала – в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» либо счетом 80 «Уставный капитал»;

– распределения сумм между учредителями организации – в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями» и т.п.

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Разница между продажной и номинальной стоимостью акций (стоимостью доли) отражается по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

При определении налоговой базы по налогу на прибыль эмиссионный доход в виде превышения цены размещения акций (долей) над их номинальной стоимостью не учитывается (пп. 3 п. 1 ст. 251 НК РФ).

Согласно Плану счетов использование средств целевого финансирования, полученных некоммерческой организацией, на инвестиционные цели отражается записью по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции с кредитом счета 83 «Добавочный капитал».

В целях налогообложения прибыли целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров) не учитываются. К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики – получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений (п. 2 ст. 251 НК РФ).

ГК РФ, Федеральный закон от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (с изм. и доп. от 29.04.2008) и Федеральный закон от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» (с изм. и доп. от 29.04.2008), а также нормативные акты, регулирующие бухгалтерский учет, не содержат прямого запрета на покрытие убытка за счет средств добавочного капитала (исключение составляет добавочный капитал, сформированный за счет результатов переоценки имущества). Именно поэтому участники общества вправе направить средства добавочного капитала на покрытие убытков прошлых лет. В бухгалтерском учете данная операция отражается записью по дебету счета 83 «Добавочный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Увеличение уставного капитала общества может осуществляться за счет имущества общества, в частности, за счет средств добавочного капитала (п. 2 ст. 17 Закона N 14-ФЗ, ст. 28 Закона N 208-ФЗ).

Направление средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала отражается в бухгалтерском учете записью по дебету счета 83 «Добавочный капитал» в корреспонденции с кредитом счета 80 «Уставный капитал». Данная операция должна быть отражена в учете только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации.

Итак, под добавочным капиталом понимают часть собственного капитала организации, которая показывает общую собственность всех участников организации. Он аккумулирует изменения в собственном капитале за счет событий, не оказывающих влияния на финансовый результат организации. Добавочный капитал является самостоятельным объектом бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности отражается обособленно.

4. Учет резервного капитала и средств целевого финансирования

Резервный капитал представляет собой страховой капитал предприятия, предназначенный для возмещения убытков от хозяйственной деятельности, а также для выплаты доходов инвесторам и кредиторам в случае, если на эти цели не хватает прибыли.

Средства резервного капитала выступают гарантией бесперебойной работы предприятия и соблюдения интересов третьих лиц. Наличие такого финансового источника придает последним уверенность в погашении предприятием своих обязательств.

Образование резервного капитала может носить обязательный и добровольный характер. В настоящее время в соответствии с законодательством Российской Федерации, определяющим порядок деятельности акционерных обществ и предприятий с иностранными инвестициями, а также с налоговым законодательством указанные организации должны формировать резервный капитал в обязательном порядке. По своему усмотрению его могут создавать и предприятия других форм собственности, если это предусмотрено их учредительными документами либо учетной политикой.

Бухгалтерский учет формирования резервного капитала должен обеспечивать получение информации, необходимой для контроля за соблюдением его верхней и нижней границы. Во всех случаях предельная величина резервного капитала не может превышать той суммы, которая определена собственниками предприятия и зафиксирована в учредительных документах. При этом для акционерных обществ и совместных предприятий законодательно установлен еще и его минимальный размер.

С 1 января 1996 г. после вступления в силу Закона «Об акционерных обществах» они обязаны создавать резервный капитал не менее 15 % от суммы уставного капитала и формировать его путем ежегодных отчислений в размере не менее 5 % от чистой прибыли до достижения величины, определенной уставом общества.

Минимальный размер резервного капитала организаций с иностранными инвестициями согласно законодательству Российской Федерации не должен превышать 25 % от уставного капитала.

С 1 января 1995 г. источником формирования резервного капитала для предприятий всех организационно-правовых форм выступает только нераспределенная чистая прибыль.

Для получения информации о наличии и движении средств резервного капитала новым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен бухгалтерский счет 82 «Резервный капитал». Образование резервного капитала за счет средств нераспределенной чистой прибыли отражается записью по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 82 «Резервный капитал».

Новым планом счетов бухгалтерского учета предусмотрено использование резервного капитала на погашение выпущенных облигаций по полученным краткосрочным и долгосрочным займам и на покрытие убытков от хозяйственной деятельности.

При погашении облигаций займов в бухгалтерском учете делается запись:

Д-т сч. 82 «Резервный капитал»,

К-т сч. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

К-т сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Использование резервного капитала на покрытие убытков отражается записью:

Д-т сч. 82 «Резервный капитал»,

К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Резервирование предстоящих расходов по новому плану счетов осуществляется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Порядок их учета не претерпел существенных изменений.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 29.07.98 № 34н (в ред. от 24.03.2000), для своевременного и равномерного (нормативного) включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения и правильного определения финансового результата отчетного периода предприятия могут создавать резервы на покрытие предстоящих затрат и другие цели, предусмотренные законодательством Российской Федерации, а также нормативными актами Министерства финансов РФ.

Основной перечень таких предстоящих затрат, которым должно руководствоваться предприятие при формировании своей учетной политики, приведен в указанном положении (п. 72). Остатки неиспользованных резервов, переходящие на следующий год, должны подвергаться обязательной инвентаризации и корректировке. Порядок исчисления сумм резервов, переходящих на следующий год, изложен в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 13.06.95 № 49. На счете 96 «Резервы предстоящих расходов» разрешается оставлять переходящий на следующий год остаток по резервам на:

- предстоящую оплату отпусков работникам (включая социальный налог);
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и вознаграждения по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель, осуществление иных природоохранных мероприятий;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;

- покрытие иных предвиденных затрат и иные цели.

Счета оценочных резервов – 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и 63 «Резервы по сомнительным долгам» – в плане счетов 2000 г. выступают в роли регулирующих контрактивных счетов и к собственному капиталу предприятия имеют только косвенное отношение.

Заключение

Главной целью любого коммерческого предприятия является получение прибыли в размере, необходимом для обеспечения нормального функционирования, включая инвестирование средств в активы и использование прибыли на цели потребления. При этом отдача на вложенный собственниками капитал должна быть не ниже той ставки доходности, по которой средства могли бы быть размещены вне предприятия. Учредитель, предоставляя капитал, теряет возможность получения дохода от вложения имеющихся у него средств. Компенсацией должны стать будущие доходы.

Не менее важной для действующего предприятия целью является сохранение источника дохода, т.е. собственного капитала. Значимость его для жизнеспособности и финансовой устойчивости предприятия настолько высока, что она получила законодательное закрепление в Гражданском кодексе РФ в части требований о минимальной величине уставного капитала; соотношении уставного капитала и чистых активов; возможности выплаты дивидендов в зависимости от соотношения чистых активов и суммы уставного и резервного капитала.

Таким образом, очевидно, что уставный капитал играет важную роль в работе предприятия.

Важным условием хорошей работы капитала является оптимальный выбор его размера, источников формирования; определение правовых, договорных и финансовых ограничений в распоряжении текущей и нераспределенной прибылью; выявление приоритетности прав собственников при ликвидации предприятия.

Контрольные вопросы

1. Порядок формирования собственного капитала. Уставный капитал.
2. Учет уставного капитала.
3. Учет резервного капитала.
4. Учет добавочного капитала.
5. Учет нераспределенной прибыли.
6. Учет целевого финансирования и поступления.

Тема 27. Учет расчетов организации

План

Введение

1. Расчеты организации: правила осуществления, основные понятия и нормативная база

2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

3. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами. Учет резервов по сомнительным долгам.

4. Учет расчетов с учредителями. Учет внутрихозяйственных расчетов.

5. Учет банковского кредита. Учет заемных средств.

Заключение

Введение

Недостаток или отсутствие достоверной информации о партнерах существенно увеличивает риски организаций. Одним из наиболее эффективных инструментов снижения подобных рисков и предотвращения возможных потерь является рациональная организация и качественное ведение бухгалтерского учета расчетов.

По данным о состоянии кредиторской и дебиторской задолженности предприятия кредиторы оценивают величину платежеспособности организации и при определенных условиях могут возбудить дело о ее банкротстве.

Для менеджеров информация о состоянии расчетов является необходимой базой для принятия управленческих решений, результаты осуществления которых влияют на финансово-экономические показатели деятельности предприятия. Так же это важно для оценки договорной политики организации.

Все это доказывает то, что информация о состоянии расчетов имеет огромное значение для организации, что и подтверждает актуальность рассматриваемой темы. Формирует и систематизирует в регистрах данную информацию бухгалтер, та, следовательно, на его плечи ложится большой груз ответственности.

В процессе учета расчетов бухгалтер должен обратить особое внимание на проблемы, связанные с полным и своевременным признанием и отражением дебиторской и кредиторской задолженности в зависимости от положений договора с контрагентами, и с качественной обработкой информации, содержащейся в первичной документации, и в итоге обобщить ее в соответствующих регистрах аналитического и синтетического учета.

1. Расчеты организации: правила осуществления, основные понятия и нормативная база

Расчеты – это денежные взаимоотношения, возникающие между организациями по товарным и нетоварным операциям. К товарным операциям относят куплю-продажу производственных запасов, готовой продукции, товаров и тому подобное. Нетоварные операции связаны с расчетами с научно-исследовательскими и учебными организациями и заведениями, с жилищно-коммунальными организациями по квартплате, с клиентурой по претензиям и так далее.

В ГК РФ существует понятие «обязательство» как отношение, в силу которого должник обязан совершить в пользу кредитора соответствующее действие (оплатить товар, работы, услуги), а кредитор вправе требовать от должника исполнения его обязанности. Исходя из этого, в бухгалтерском учете РФ, как и в мировой практике, под обязательствами понимают кредиторскую задолженность юридического лица, игнорируя то обстоятельство, что данная организация может иметь и дебиторскую задолженность, которую она обязана погасить в сроки, установленные договором или законом.

В бухгалтерском учете обязательства отражаются на счетах в суммах, причитающихся к получению или выплате на каждый конкретный момент времени согласно договору, закону или оценки деликта.

Задолженность организации другим юридическим физическим лицам, называется кредиторской задолженностью, а сами эти лица относятся к кредиторам.

К кредиторской задолженности, в частности, относятся задолженность организации поставщикам и подрядчикам за полученные от них материальные ценности (работы, услуги), задолженность организации работникам по заработной плате, задолженность по платежам в бюджет и внебюджетные фонды, задолженность по претензиям.

К дебиторской задолженности, в частности, относятся задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им товары, продукцию (работу, услуги), задолженность подотчетных лиц за выданные им подотчетные суммы, задолженность других организаций за выданный им займы.

Дебиторская задолженность других организаций и физических лиц может быть продана данной организацией третьим организациям (не должникам).

Дебиторская и кредиторская задолженность со сроком погашения не более 12 месяцев относятся к краткосрочным обязательствам организации, а свыше 12 месяцев – к долгосрочным обязательствам.

Общими основаниями прекращения обязательств с точки зрения государственного законодательства являются: надлежащее исполнение (ст.408 ГК РФ); зачет (ст.410 ГК РФ); новация (ст.414 ГК РФ); прощение долга (ст.415 ГК РФ); ликвидация организации, являющейся должником или

кредитором в обязательстве, кроме случаев, когда правовыми актами исполнение обязательства ликвидированного юридического лица возлагается на другое лицо (ст.419 ГК РФ).

Прекращение обязательства, учтенного на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», например, зачетом фиксируется в бухгалтерском учете по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с кредитованием счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При прощении предприятию долга, возникающего при приобретении товаров (работ, услуг), по правилам бухгалтерского учета отражается как внереализационный доход корреспонденцией:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 91.1 «Прочие расходы и доходы», субсчет «Прочие доходы».

Такая же запись производится по балансу должника в случае прекращения обязательств по оплате приобретенных товаров (работ, услуг) вследствие ликвидации юридического лица.

Сумма кредиторской задолженности, по которой срок (как правило, три года) исковой давности истек, следует списывать по каждому обязательству на основании материалов инвентаризации, письменного обоснования и распоряжения руководителя предприятия. Они увеличивают финансовые результаты должника.

В российском законодательстве существуют определенные правила осуществления расчетных операций и их отражения в бухгалтерском учете. Однако методических материалов по вопросам технологии обработки бухгалтерской информации по отдельным объектам учета, возникающим в ходе расчетных отношений, крайне недостаточно, а имеющиеся носят, как правило, общий рекомендательный характер, что приводит к тому, что бухгалтеру необходимо самостоятельно разрабатывать многие вопросы методики учета расчетов, решать возникающие в процессе учета проблемы.

При документальном оформлении и учете операций, рассматриваемых выше, необходимо руководствоваться: НК РФ (глава 25), Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденным приказом Банка России от 3 октября 2002 года № 2-П (далее – Положение о безналичных расчетах), Нормативными документами по порядку заполнения отдельных полей расчетных документов.

Регламентация осуществления и учета операций, связанных с безналичными расчетами, является наиболее стабильной частью финансового законодательства. В соответствии с Положением о безналичных расчетах для их осуществления следует использовать только стандартные формы документов, утвержденные этим ведомством. Формы документов зависят от способа безналичных расчетов, который предусматривается договором между контрагентами, за исключением расчетов, носящих принудительный характер (на основании постановления арбитражного суда, налоговых органов).

2. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Поставщик – юридическое или физическое лицо (в т. ч. индивидуальный предприниматель), который на основе договора купли-продажи передает в собственность товары (работы, услуги), находящиеся у него на праве владения, пользования и распоряжения покупателю, который в свою очередь обязуется оплатить эти товары (работы, услуги) в срок, обусловленный договором купли-продажи.

Подрядчик – юридическое или физическое лицо (в т. ч. индивидуальный предприниматель), который в силу заключенного договора подряда обязуется выполнить определенную работу и сдать ее заказчику, а заказчик обязуется принять выполненную работу и оплатить ее в сроки, предусмотренные договором подряда. По договору подряда, заключенному на изготовление вещи, подрядчик передает права на нее заказчику.

На правовое регулирование расчетов с поставщиками и подрядчиками направлен ряд нормативных актов различного уровня.

Прежде всего, необходимо выделить Гражданский кодекс Российской Федерации, устанавливающий формы расчетов и правовые основы расчетов, регулирующий договорные основы осуществления безналичных расчетов.

Гражданский кодекс РФ регулирует правоотношения, возникающие в процессе хозяйственной или иной деятельности, основанные на праве собственности, договорных, имущественных и других обязательствах участником правоотношений. Он базируется на нормах Гражданского кодекса РФ, который регулирует права собственности, заключение сделок и договоров, возникновение обязательств, их исполнение и т.п.

По договору поставки поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием. (ст. 506 ГК РФ)

В соответствии со статьей 516 ГК РФ осуществляются расчеты за поставляемые товары: покупатель оплачивает поставляемые товары с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки. Если соглашением сторон порядок и форма расчетов не определены, то расчеты осуществляются платежными поручениями. Если договором поставки предусмотрено, что оплата товаров осуществляется получателем (плательщиком) и последний неосновательно отказался от оплаты либо не оплатил товары в установленный договором срок, поставщик вправе потребовать оплаты поставленных товаров от покупателя. В случае, когда в договоре поставки предусмотрена поставка товаров отдельными

частями, входящими в комплект, оплата товаров покупателем производится после отгрузки (выборки) последней части, входящей в комплект, если иное не установлено договором.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» регулирует общие положения и требования к ведению бухгалтерского учета: объекты, задачи, содержание первичной документации, учетную политику, проведение инвентаризации, порядок хранения документов и др.

Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. N 34н (с изменениями и дополнениями). Данное положение разработано на основе Федерального закона «О бухгалтерском учёте» от 21 ноября 1996 г. Оно определяет порядок ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской отчётности в целом и в части расчетов с дебиторами и кредиторами даёт правила оценки имущества для составления бухгалтерской отчётности;

Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н и «Расходы организации», утвержденным Приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н содержат некоторую информацию о дебиторской и кредиторской задолженности. Данные Положения устанавливают, что дебиторская задолженность, относимая на финансовые результаты включается в состав прочих расходов, еще неистребованная задолженность, по которой истек срок исковой давности, а также дебиторская задолженность, не реальная к взысканию должна быть включена в состав расходов организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете. Причем просроченная задолженность списывается отдельно по каждому обязательству.

В соответствии с ПБУ 9/99 (п. 6.2) при продаже продукции (работ, услуг) на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению, утвержденными Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

В плане счетов в разделе 6 «Расчеты» содержатся счета предназначенные для обобщения информации о всех видах расчетов организации с различными юридическими и физическими лицами, а так же внутривозвратных расчетов. Для этого существуют несколько счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств – Приказ Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49 содержит информацию об инвентаризации расчетов.

Альбом унифицированных форм первичной учетной документации разработан Госкомстатом России на основании Постановления Правительства Российской Федерации от 8 июля 1997 года № 835. Формы первичной учетной документации данного альбома утверждены Постановлением Госкомстата России от 9 августа 1999г. № 66. Применение унифицированных форм первичной учетной документации регламентируется «Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации», утвержденным Министерством финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н.

Существует три метода расчетов с поставщиками и подрядчиками:

- безналичный расчет;
- наличный расчет;
- расчет векселями.

Согласно п. п. 4 и 5 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость, утвержденных постановлением Правительства Российской Федерации от 2 декабря 2000 г. № 914, у покупателя в журнале учета полученных счетов-фактур должны храниться следующие документы:

- счета-фактуры, полученные от продавцов по приобретенным товарам (выполненным работам, оказанным услугам) для выполнения с 1 января 2001 года строительно-монтажных работ для собственного потребления;

- заполненные в установленном порядке бланки строгой отчетности (или их копии) с выделенной отдельной строкой суммой налога на добавленную стоимость (при приобретении услуг по найму жилых помещений в период служебной командировки работников и услуг по перевозке работников к месту служебной командировки и обратно, включая услуги по предоставлению в пользование в поездах постельных принадлежностей).

В журнале учета полученных счетов-фактур должны храниться:

- у покупателя – заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметками налоговых органов об уплате налога на добавленную стоимость или их копии, заверенные руководителем и главным бухгалтером организации (индивидуальным предпринимателем), и копии платежных документов, подтверждающих фактическую уплату налога на добавленную стоимость (при ввозе на территорию Российской Федерации с территории Республики Беларусь товаров, в отношении которых взимание налога на добавленную стоимость осуществляется налоговыми органами в соответствии с Соглашением между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг от 15 сентября 2004 года);

– у принимающей организации – документы, которыми оформляется передача имущества, нематериальных активов, имущественных прав и в которых указаны суммы налога, восстановленного акционером (участником, пайщиком) в порядке, установленном пунктом 3 статьи 170 Налогового кодекса Российской Федерации, или их нотариально заверенные копии (при получении имущества, нематериальных активов, имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых взносов в паевые фонды кооперативов).

Таким образом, теперь в Правилах расширился список документов, на основании которых можно принять НДС к вычету при отсутствии счета-фактуры в тех случаях, когда составление счета-фактуры не предусмотрено. Этот список теперь таков:

– таможенная декларация (ее заверенная копия) на ввозимые товары и платежные документы, подтверждающие фактическую уплату таможенному органу налога на добавленную стоимость;

– бланки строгой отчетности (или их копии) с выделенной отдельной строкой суммой налога на добавленную стоимость, выданные работнику и включенные им в отчет о служебной командировке;

– заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметками налоговых органов об уплате налога на добавленную стоимость (или их заверенные копии) и копии платежных документов, подтверждающих фактическую уплату налога на добавленную стоимость (при ввозе товаров из Республики Беларусь);

– документы, удостоверяющие внесение вклада в уставный капитал, или их нотариально заверенные копии (акты приема и передачи основных средств, составленные по установленной форме, а для других видов активов – в произвольной форме, но с указанием всех реквизитов первичных учетных документов, перечисленных в п. 2 ст. 9 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

При внесении изменений в ранее оформленные счета-фактуры необходимо заполнить дополнительные листы книги покупок. Согласно новым абзацам 2 и 3 п. 7 Правил «при необходимости внесения изменений в книгу покупок запись об аннулировании счета-фактуры производится в дополнительном листе книги покупок за налоговый период, в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений», «дополнительные листы книги покупок являются ее неотъемлемой частью».

При обнаружении неточно отраженной суммы принятого к зачету НДС плательщиком НДС или если плательщик НДС получил от поставщика исправленный счет-фактуру за предыдущий налоговый период (месяц, квартал), он должен [28, с. 276]:

– в строку «Итого» дополнительного листа книги покупок (в начальных реквизитах которого указывается налоговый период (месяц,

квартал), в котором был зарегистрирован «неточный счет-фактура») внести итоговые данные из книги покупок за соответствующий налоговый период (месяц, квартал), в котором был зарегистрирован счет-фактура до внесения в него исправлений;

- в строки дополнительного листа книги покупок внести записи по счетам-фактурам, подлежащие аннулированию;

- в строку «Всего» дополнительного листа книги покупок занести данные, полученные вычитанием из показателей по строке «Итого» показателей подлежащих аннулированию записей по счетам-фактурам;

- показатели строки «Всего» использовать для составления уточненной декларации за соответствующий период;

- сдать уточненную декларацию и при этом доплатить НДС и начислить пени.

Таким образом, из последнего пункта приведенного перечня следует, что введение в Правила необходимости оформления дополнительного листа ухудшает положение налогоплательщика, так как данные исправленного счета-фактуры заносятся в книгу покупок текущего налогового периода.

Организации при осуществлении своей деятельности пользуются услугами сторонних организаций. Это, в частности, услуги связи, услуги по охране, консультационные, аудиторские, юридические, информационные, маркетинговые, рекламные, транспортные услуги, ремонтно-строительные, конструкторские, технологические работы и т.д. При заключении договоров на выполнение работ (оказание услуг) следует учитывать, что в действующем Гражданском кодексе РФ закреплён принцип свободы договора. То есть стороны могут заключать договор любой формы и под любым названием при условии, что их положения соответствуют нормам действующего законодательства (ст. 421, 422 ГК РФ).

Рассмотрим наиболее общие виды договоров на выполнение работ и оказание услуг, которыми являются договор подряда (гл. 37 ГК РФ) и договор возмездного оказания услуг (гл. 39 ГК РФ).

По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат и оплатить его. Договор подряда заключается на изготовление или переработку (обработку) вещи либо на выполнение другой работы. По договору подряда, заключенному на изготовление вещи, подрядчик передает права на нее заказчику. Главное отличие договора подряда от договора возмездного оказания услуг заключается в том, что результат договора подряда всегда овеществлен, например, создана или отремонтирована какая-либо вещь, в то время как в результате исполнения договора возмездного оказания услуг заказчик получает услугу, например информацию, юридическое или аудиторское заключение и т. д. То есть

договор подряда опосредует, прежде всего, отношения в сфере материального производства, и результатом труда подрядчика является индивидуально-определенная вещь [27, с. 226].

Согласно ст. 704 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором подряда, работа выполняется подрядчиком из его материалов, его силами и средствами. При этом он несет ответственность за ненадлежащее качество предоставленных им материалов и оборудования. При заключении договора подряда стороны могут установить, что работа будет выполняться подрядчиком с использованием материалов заказчика. В этом случае подрядчик обязан использовать предоставленный заказчиком материал экономно и расчетливо, по окончании работы представить отчет о расходовании материала, возвратить его остаток либо с согласия заказчика уменьшить цену работы с учетом стоимости остающегося у подрядчика неиспользованного материала.

По договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик обязуется оплатить эти услуги. Договор возмездного оказания услуг регулирует отношения, возникающие в сфере услуг. К таким договорам относятся, например, договор на оказание юридических, аудиторских, консалтинговых, медицинских, ветеринарных и других аналогичных услуг, договор на проведение переоценки основных средств и т.д.

Часть определенных действий или определенной деятельности, осуществляемых по договору оказания услуг, материального результата не оставляет (например, услуги организаций связи, спортивно-оздоровительных и образовательных организаций и т.п.), другие имеют материальный результат. Однако всем услугам присущ один общий признак – результату предшествует совершение действий, не имеющих материального воплощения и составляющих вместе с ним единое целое. Поэтому при оказании услуги «продается» не сам результат, а действия, к нему приведшие [55, с. 183].

Деятельность по оказанию некоторых видов услуг подлежит лицензированию (медицинская, аудиторская и др.), поэтому договор, заключенный с исполнителем, не имеющим соответствующей лицензии, на основании ст. 173 ГК РФ может быть признан судом недействительным.

Для отражения в бухгалтерском учете стоимости полученных выполненных работ (потребленных услуг) важное значение, кроме договоров, имеет правильное документальное оформление первичных учетных документов. Комплект документов, необходимых для принятия к учету выполненных работ и оказанных услуг, включает:

1) документы, подтверждающие факт выполнения работ (оказания услуг), в частности:

– акт о приемке выполненных работ (форма КС-2, утвержденная постановлением Госкомстата РФ от 11 ноября 1999 г. № 100) – применяется для приемки выполненных подрядных строительно-монтажных работ производственного, жилищного, гражданского и других назначений;

– справка о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3, утвержденная постановлением Госкомстата РФ от 11 ноября 1999 г. № 100) – составляется на выполненные в отчетном периоде строительные и монтажные работы, работы по капитальному ремонту зданий и сооружений, другие подрядные работы;

– справка для расчетов за выполненные работы (услуги) (форма ЭСМ-7, утвержденная постановлением Госкомстата РФ от 11 ноября 1999 г. № 100) – применяется для производства расчетов организации с заказчиками и для подтверждения выполненных работ (услуг) строительными машинами (механизмами);

– товарно-транспортная накладная (форма 1-Т, утвержденная постановлением Госкомстата РФ от 28 ноября 1997 г. № 78) – применяется при перевозке материальных ценностей автомобильным транспортом;

– транспортная железнодорожная накладная (ГУ-27) или корешок дорожной ведомости 3 (комплект перевозочных документов ГУ-29-0) – применяются при перевозке материальных ценностей железнодорожным транспортом;

– почтовая квитанция;

– квитанция разных сборов за услуги железнодорожного транспорта (РС-97 м);

– заказ-квитанция на перевозку и погрузку-разгрузку грузов;

– акт или иной документ, подтверждающий факт выполнения работ (оказания услуг);

2) расчетные документы: счет (форма 868), счет-фактура (форма 868а) или иной документ, предусмотренный сторонами в качестве расчетного, счет-фактура для расчетов по НДС (форма утверждена постановлением Правительства РФ «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» от 2 декабря 2000 г. № 914 (с изменениями от 27 июля 2002 г.)).

Операции по учету расчетов за поставленную продукцию, выполненные работы или оказанные услуги отражаются на синтетическом счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в соответствии с условиями договора и расчетными документами. Счет 60 является преимущественно пассивным. По его кредиту отражается возникающая кредиторская задолженность, а по дебету – ее погашение.

Счет 60 может быть активным только в случае, если была произведена авансовая оплата поставщику (подрядчику), при этом для усиления

контроля за движением денежных средств целесообразно открыть к данному счету субсчет «Авансы выданные». Если счет поставщика был акцептован (оплачен) до поступления груза, то записью по кредиту счета 60 погашается дебиторская задолженность за поставщиками (подрядчиками) по предоплате.[27]

Кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками начисляется по факту:

акцепта расчетных документов по принятым ценностям, работам, услугам;

приемки ценностей, поступивших от поставщиков без расчетных документов (неотфактурованные поставки);

выявления излишка при приемке товарно-материальных ценностей.

В соответствии с условиями заключенного между организациями договора расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товаров, выполнения работ или оказания услуг либо в любой другой момент времени.

В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию или оказанные услуги.

На предъявленные к оплате счета поставщиков кредитуется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуются счета по учету ценностей (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 41 «Товары» и др.) или счета по учету затрат (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов» и др.).

После акцепта счета при приемке поступивших ценностей на склад может обнаруживаться недостача сверх норм естественной убыли; при проверке акцептованного счета поставщика (подрядчика) могут выявиться несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметические ошибки. В этих случаях счет 60 кредитуется на сумму претензии в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям». Данной проводкой начисляется дебиторская задолженность за поставщиками по претензиям.

Следует иметь в виду, что в расчетных документах поставщики и подрядчики отдельной строкой выделяют сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную по ставкам 10 или 18%. На сумму НДС у покупателя делается проводка по дебету активного счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Записи на счетах бухгалтерского учета при расчетах с поставщиками и подрядчиками

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Выплачен аванс поставщику с расчетного счета	Платежное поручение, выписка банка	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные»	51 «Расчетные счета»
Оплачены наличными приобретенные товарно-материальные ценности, товары, выполненные работы, оказанные услуги	Расходный кассовый ордер, кассовая книга	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	50 «Касса»
Оплачены с расчетного счета приобретенные товарно-материальные ценности, товары, выполненные работы, оказанные услуги	Платежное поручение, выписка банка	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	51 «Расчетные счета»
Оплачены с валютного счета приобретенные товарно-материальные ценности, товары, выполненные работы, оказанные услуги	Платежное поручение, выписка банка	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	52 «Валютные счета»
На уменьшение суммы задолженности перед поставщиком списана сумма претензий, выявленная при приемке продукции	Акт о приемке материалов, претензия	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям»
Получены материалы	Приходный ордер, накладная поставщика	10 «Материалы»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Отражена сумма НДС, уплаченная при приобретении материалов	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Стоимость работы сторонних организаций отнесена на себестоимость основного производства	Акт о выполненных работах	20 «Основное производство»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Отражена сумма НДС на стоимость работ	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Получены товары	Приходный ордер, накладная поставщика	41 «Товары»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Учтена сумма выданного аванса в момент получения товара	Приходный ордер, накладная поставщика	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Авансы выданные»
Отражена сумма НДС, уплаченная при приобретении товаров	Счет-фактура	19 «НДС по приобретенным ценностям»	60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредиторская задолженность погашается при получении от банка подтверждения о перечислении средств поставщикам и заказчикам в виде выписок из расчетного и других счетов вместе с приложенными банковскими расчетными документами, а также при зачете полученного аванса и взаимных требований.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»), кредитов банка '66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных в разрезе поставщиков:

- по акцептованным расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- неоплаченным в срок расчетным документам;
- неотфактурованным поставкам;
- выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- просроченным оплатой векселям;
- полученному коммерческому кредиту.

Поставки, по которым материальные ценности поступили в организацию без расчетных документов, называются неотфактурованными. Поскольку основанием для оплаты ценностей являются расчетные документы, неотфактурованные поставки оплате не подлежат, по ним начисляется кредиторская задолженность перед поставщиками и подрядчиками. При поступлении товарно-материальных ценностей без расчетных документов поставщиков необходимо проверить, не числятся ли данные ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со склада поставщиков, а также в составе дебиторской задолженности. После проверки поступившие ценности должны быть оприходованы.

На склад неотфактурованные поставки приходятся в оценке по ценам, указанным в договоре поставки, либо по учетным ценам, либо по ценам предыдущих поставок. Если до конца месяца расчетные документы не поступят, то оценка, принятая при оприходовании неотфактурованной поставки, сохраняется. В следующем месяце при поступлении платежного требования бухгалтерская запись о неотфактурованных поставках сторнируется, и ценности приходятся в суммах, указанных в расчетных документах. В бухгалтерском учете неотфактурованные поставки отражают по дебету счетов учета поступивших ценностей и кредиту счета 60.

Операции по учету расчетов за отгруженную продукцию (товары), выполненные работы или оказанные услуги отражаются на синтетическом

счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Счет 62 является преимущественно активным. По его дебету при отгрузке продукции покупателям отражается возникающая дебиторская задолженность по цене продажи продукции, а по кредиту – ее погашение. Счет 62 может быть пассивным только в случае, если был получен аванс от покупателя (заказчика) в качестве предварительной оплаты по договору. Для обобщения информации о расчетах по авансам, полученным под поставку материальных ценностей либо под выполнение работ, а также по оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности, следует открыть субсчет «Авансы полученные» к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Организация в качестве поставщика товарно-материальных ценностей, подрядчика работ может заключить договоры с покупателями (заказчиками), в которых предусматривается получение предоплаты, аванса либо оплаты продукции и работ по частичной готовности. В случае предоплаты поставщик (подрядчик) выписывает и направляет покупателю расчетные документы на предстоящую поставку. Покупатель получает и оплачивает расчетные документы, после чего производится отгрузка ценностей, выполнение работ.

В случае получения авансового платежа и оплаты по частичной готовности поставщик предъявляет расчетные документы в общем порядке на полную стоимость отгруженных ценностей (на полный объем работ). Одновременно суммы полученных авансов и оплаты частичной готовности идут в уменьшение задолженности за покупателями, начисленной согласно расчетным документам.

С момента поступления сумм аванса и предоплаты покупатели и заказчики выступают как кредиторы организации, на суммы полученных от покупателя авансов и предоплаты начисляется кредиторская задолженность. Кредиторская задолженность по полученным авансам и предоплате погашается по факту продажи ценностей, выполнения работ при предъявлении покупателям (заказчикам) расчетных документов.

Кредиторская задолженность по полученной предоплате принимается к учету проводкой по дебету счета 51 «Расчетный счет» и кредиту счета 61 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Погашение задолженности перед покупателями (заказчиками) по факту отгрузки продукции, выполнения работ отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции с кредитом счета 90 «Продажи».

При продаже имущества, первоначально не предназначенного для перепродажи (за исключением основных средств), его стоимость по ценам продажи списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы», а в случае продажи основных средств – стоимость имущества списывают с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 62 ведется по каждому счету, предъявленному покупателю или заказчику, а при расчетах в порядке плановых платежей – по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; по неоплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным.

Записи по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Хозяйственная операция	Документ-основание	Дебет	Кредит
Отражена продажная стоимость отгруженных товаров, сданных работы, оказанных услуг, относящихся к обычным видам деятельности	Накладная, акт об оказанных услугах или выполненных работах	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка»
Отражена продажная стоимость отгруженных товаров, сданных работы, оказанных услуг, не относящихся к обычным видам деятельности	Накладная, акт об оказанных услугах или выполненных работах	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»	91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы»
Получена выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) наличными	Приходный кассовый ордер, кассовая книга	50 «Касса»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Зачислена выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) на расчетный счет	Выписка банка, платежное поручение	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Зачислена выручка за реализованную продукцию (работы, услуги) на валютный счет	Выписка банка, платежное поручение	52 «Валютные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Дебиторская задолженность списана за счет резерва по сомнительным долгам	Приказ (распоряжение) руководителя	63 «Резервы по сомнительным долгам»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Получен аванс на расчетный счет	Выписка банка, платежное поручение	51 «Расчетные счета»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»
Зачтен аванс при отгрузке продукции	Накладная на отгрузку	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Авансы полученные»	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

3. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами. Учет резервов по сомнительным долгам

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ведется на активно-пассивном счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», на котором учитываются расчеты с научными организациями, с работниками по депонированным суммам заработной платы, премий и других выплат, по удержанным из заработной платы суммам в пользу разных организаций и лиц по исполнительным документам и т.п.

К счету 76 могут быть открыты следующие субсчета: «Расчеты по имущественному и личному страхованию»; «Расчеты по претензиям»; «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»; «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражаются расчеты по страхованию имущества и персонала (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению и обязательному медицинскому страхованию) предприятия, в котором оно выступает страхователем.

Предприятие может быть страхователем по договорам страхования имущества, предпринимательских рисков, гражданской ответственности и личного страхования.

Страхование имущества обеспечивает возмещение затрат, связанных с приобретением нового имущества взамен утраченного или поврежденного.

Страхование предпринимательских (финансовых) рисков предусматривает компенсацию утраченного дохода или дополнительных расходов, вызванных ее функционированием в качестве субъекта предпринимательской деятельности.

Такое страхование может производиться на случай:

- о убытков в результате перерывов в производственной деятельности;
- о неисполнения или ненадлежащего исполнения договорных обязательств дебиторами;
- о банкротства контрагента и связанных с ним судебных издержек организации и т.п.

Страхование гражданской ответственности позволяет организации избежать дополнительных финансовых затрат, вызванных необходимостью в соответствии с нормами гражданского законодательства компенсировать вред, причиненный другим физическим и юридическим лицам.

Личное страхование позволяет предоставить работникам организации материальное обеспечение в случае утраты трудоспособности (например, страхование от несчастных случаев, связанных с осуществлением работником трудовой деятельности, от профессиональных заболеваний).

Суммы страховых платежей, причитающиеся к уплате страховым организациям, по договорам обязательного и добровольного страхования, включаемые в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг), отражаются:

Д 20, 23, 26, 44 К 76 субсчет «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Начисление сумм страховых платежей, т.е. их включение в себестоимость продукции (работ, услуг), производится только после вступления договора страхования в силу. Если этот срок в договоре не указан, договор вступает в силу после уплаты страхового взноса.

Расходы по страхованию основных средств в процессе их создания или приобретения включаются в их первоначальную стоимость. При этом в бухгалтерском учете делается запись:

Д 08 К 76.

Расходы по страхованию ТМЦ включаются в первоначальную (фактическую) себестоимость приобретаемых МПЗ и отражаются записью:

Д 10, 15 К 76.

Перечисление сумм страховых платежей страховым организациям:

Д 76 К 51.

При утрате (порче, хищении) ТМЦ, ценных бумаг и прочего имущества в учете производится запись:

Д 76 К 01, 10, 41, 43.

При этом ТМЦ списываются по их фактической себестоимости, а имущество, по которому начисляется амортизация (ОС и НМА), – по остаточной стоимости.

Расходы, связанные с необходимостью возмещения организацией-страхователем вреда, причиненного другим физическим и юридическим лицам при осуществлении своей хозяйственной деятельности, могут отражаться записью:

Д 76 К 60.

Суммы страхового возмещения, полученные предприятием от страховых организаций по договорам страхования, отражаются:

Д 51 К 76.

Некомпенсируемые потери от страховых случаев списываются на убытки и отражаются в учете проводкой:

Д 99 К 76.

Если сумма страхового возмещения, поступившая от страховой организации, превышает размер фактического ущерба ПП, полученная разница включается в состав внереализационных доходов организации:

Д 76 К 91.

На субсчете «Расчеты по претензиям» отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и дру-

гим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

Претензия должна быть составлена в письменной форме в 2-х экземплярах. Факт передачи претензии должен быть зафиксирован: претензия может быть вручена под расписку, передана заказным письмом и т.п.

В претензии пострадавшая сторона должна описать допущенное другой стороной нарушение договорных обязательств и предъявить ей соответствующие требования. К претензии должны быть приложены документы, подтверждающие ее обоснованность: копии договоров, счетов-фактур, платежных поручений, актов и т.п.

Расчеты по претензиям отражаются в учете покупателя:

Д 76 субсчет «Расчеты по претензиям» К 60.

Если арифметические либо иные ошибки, допущенные в предъявленных поставщиками счетах, обнаружены после совершения покупателем записей по счетам учета МПЗ или производственных затрат, расчеты по претензиям отражаются:

Д 76 К 10, 41, 20, 23, 26.

Претензия может быть предъявлена также за брак и простои по вине поставщиков и подрядчиков в суммах, признанных плательщиком или присужденных арбитражем. Сумма претензии отражается:

Д 76 К 20, 23, 26.

По штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, за несоблюдение ими договорных обязательств, в учете производится запись:

Д 76 К 91 – в суммах, признанных плательщиками или присужденных арбитражем.

Счет 76 кредитуется на сумму поступивших платежей (удовлетворенных претензий, полученных штрафных санкций) в корреспонденции со счетами учета денежных средств. Аналитический учет ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям.

На субсчете «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитываются расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению доходы отражаются: Д 76 К 91.

Получение доходов: Д 51 К 76.

На субсчете «Расчеты по депонированным суммам» учитываются расчеты по депонированным суммам оплаты труда, доходов от участия в организации и других аналогичных выплат.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателя), суммы оплаты труда, доходов от участия отражаются:

Д 70 К 76.

Книга учета депонированной заработной платы открывается на год. Для каждого депонента в ней отводится отдельная строка, по которой указываются табельный номер, фамилия, имя и отчество работника, депонированная сумма, а в дальнейшем делается отметка о ее выдаче.

Реестр по ф. № РТ-11 является первичным документом и одновременно учетным регистром. При его первом заполнении записываются табельный номер, фамилия, имя и отчество работника и депонированная сумма.

Для отметок об оплате, которые делаются работниками бухгалтерии, предусмотрена специальная графа. В конце реестра показывается итоговая сумма произведенных выплат, относящаяся к данному месяцу. По истечении квартала или года невыплаченные суммы переносятся в открываемые бухгалтерией новые реестры.

Не востребованные работниками депонированные суммы хранятся в течение трех лет (до истечения срока исковой давности) и выдаются в течение этого периода по первому требованию работника.

По истечении сроков исковой давности невостребованные суммы депонированной оплаты труда списываются на счет 91 на основании данных проведенной инвентаризации и приказа руководителя организации:

Д 76 К 91.

Резерв по сомнительным долгам в бухгалтерском учете

Сомнительным долгом признается долг перед организацией, который с высокой вероятностью не будет погашен полностью или частично.

Об этом свидетельствуют, в частности:

- либо нарушение должником срока оплаты;
- либо информация о финансовых проблемах должника.

Сомнительным долгом может быть признана любая дебиторская задолженность, в том числе отраженная по дебету счетов 60, 62, 76.

Также сомнительным долгом может признаваться задолженность заемщика по выданному займу, отраженная на субсчете 58-3 «Предоставленные займы».

Резерв по сомнительным долгам создается для того, чтобы в бухгалтерской отчетности организации данные о ее дебиторской задолженности были достоверны.

Такой резерв в бухгалтерском учете является оценочным значением. Его создание, увеличение или уменьшение в обязательном порядке должны отражаться в составе расходов или доходов.

Порядок создания и использования резерва необходимо закрепить в учетной политике.

Резерв по сомнительным долгам и инвентаризация

Основанием для создания резерва по сомнительным долгам являются результаты инвентаризации дебиторской задолженности на последний день отчетного периода.

Размер резерва определяется отдельно в отношении каждого должника. Оцениваются его реальное финансовое положение и вероятность погашения задолженности.

Способы создания резерва по сомнительным долгам

Резерв по сомнительным долгам в бухгалтерском учете формируется следующим образом:

- определяется задолженность контрагентов, которая не была погашена в сроки, определенные договорами, и не обеспечена необходимыми гарантиями (сомнительные долги);

- отдельно по каждому сомнительному долгу определяется сумма, на которую необходимо создать резерв, в зависимости от финансового состояния должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично.

Используются следующие способы создания резерва:

- интервальный способ;
- экспертный способ;
- статистический способ.

Интервальный способ

При этом способе размер отчислений в резерв по сомнительным долгам рассчитывается ежеквартально (ежемесячно) в процентах от суммы долга в зависимости от длительности просрочки.

Экспертный способ

При этом способе резерв по сомнительным долгам создается по каждому сомнительному долгу в сумме, которая, по мнению организации, не будет погашена в срок.

Статистический способ

При этом способе размер отчислений в резерв сомнительным долгам определяется согласно данным за несколько лет как доля безнадежных долгов в общей сумме дебиторской задолженности определенного вида. Например, доля неоплаченных покупателями товаров в общей сумме задолженности покупателей.

Учет операций по созданию и использованию резерва по сомнительным долгам

Начисление или уменьшение (восстановление) резерва оформляется с использованием бухгалтерской справки-расчета.

Для расчета резерва сумма долга учитывается с НДС.

Проводки по созданию и использованию резерва по сомнительным долгам будут такими:

Отражение в бухгалтерском учете	Содержание операции
На дату создания (увеличения) резерва	
Д 91-2 – К 63	Создан или доначислен резерв по сомнительным долгам
На дату списания безнадежного долга за счет резерва	
Д 63 – К 62 (60, 76, 58-3)	Безнадежный долг списан за счет резерва по сомнительным долгам
На дату восстановления резерва в части погашенного долга	
Д 63 – К 91-1	Восстановлен резерв в части погашенной дебиторской задолженности

Резерв по сомнительным долгам и бухгалтерская отчетность

В бухгалтерской отчетности сомнительные долги отражаются так:

– в виде сомнительной задолженности по строке 1230 баланса за минусом резерва по сомнительным долгам.

– отчисления в резерв по сомнительным долгам отражаются по строке 2350 «Прочие расходы» отчета о финансовых результатах.

Резерв по сомнительным долгам в налоговом учете

В налоговом учете налогоплательщик не обязан создавать резерв сомнительных долгов.

Формирование резервов по сомнительным долгам в налоговом учете является правом налогоплательщика и осуществляется в соответствии с требованиями, установленными в ст. 266 НК РФ.

Для целей налогообложения прибыли сомнительным признается долг покупателя по оплате отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), если этот долг одновременно:

- не погашен в срок, установленный договором;
- не обеспечен залогом; или поручительством; или банковской гарантией.

Долги заемщиков и поставщиков (по поставке товаров (работ, услуг) или по возврату аванса), а также долги по уплате договорных санкций и оплате переданных имущественных прав (требований) в налоговом учете сомнительными долгами не признаются.

В налоговом учете суммы отчислений в резерв по сомнительным долгам включаются в состав внереализационных расходов на последнее число отчетного (налогового) периода.

В налоговом учете исчисление резерва по сомнительным долгам производится следующим образом:

- по сомнительным долгам со сроком возникновения свыше 90 дней в сумму создаваемого резерва включается полная сумма задолженности;

- по сомнительным долгам со сроком возникновения от 45 до 90 (включительно) дней в сумму резерва включается 50% выявленной задолженности;

- по сомнительным долгам со сроком возникновения до 45 дней выявленная задолженность не увеличивает сумму создаваемого резерва.

Одновременно сумма создаваемого резерва не может превышать 10% от выручки без НДС отчетного периода.

Резерв по сомнительным долгам может быть использован организацией лишь на покрытие убытков от безнадежных долгов.

Аналитический учет ведется по каждой задолженности, по которой создан резерв.

4. Учет расчетов с учредителями. Учет внутрихозяйственных расчетов

Учет расчетов с учредителями

Расчеты с учредителями осуществляются по вкладам в уставный капитал, по выплате доходов и другим операциям. Учет ведется на активно-пассивном счете 75 «Расчеты с учредителями». Аналитический учет ведется по каждому учредителю.

Дивидендом является часть чистой прибыли акционерного общества, подлежащая распределению среди акционеров. Чистая прибыль, направленная на выплату дивидендов, распределяется между акционерами пропорционально числу и виду принадлежащих им акций.

По объявленным дивидендам начисляется налог (9% для физических и юридических лиц).

Хозяйственные общества или товарищества могут создаваться как с долевым (частичным), так и со 100-процентным участием иностранных инвесторов. При этом возникают особенности отражения в бухгалтерском учете расчетов с учредителями, связанные с внесением вкладов в уставный (складочный) капитал в иностранной валюте.

Так как задолженность по вкладу иностранного инвестора в уставный (складочный) капитал выражена в иностранной валюте, возникновение этой задолженности и ее погашение разделены во времени, то на счете 75 возникают курсовые разницы. Они подлежат отнесению на добавочный капитал:

Д 83 К 75 (положительная курсовая разница).

Начисление доходов от участия в товариществе или обществе отражается:

Д 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

К 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов».

При отсутствии или недостаточности прибыли для выплаты доходов, но при наличии обязательств, предусмотренных законодательством или

учредительными документами по выплате доходов за счет резервного фонда (капитала), начисление доходов отражается:

Д 82 «Резервный капитал» К 75.

Дивиденды (доходы) могут выплачиваться не только денежными средствами, но и акциями, готовой продукцией:

Д 75 К 90, 91.

Для расчетов по выплате дивидендов (доходов) с работниками организации, входящими в число ее учредителей, следует использовать счет 70.

Учет внутрихозяйственных расчетов

Внутрихозяйственные расчеты – это все виды расчетов между организацией и ее филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными структурными подразделениями, выделенными на отдельные балансы. Для учета расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы, применяется счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

Счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты» предназначен для обобщения информации обо всех видах расчетов с внутренними подразделениями организации, например расчетов по выделенному имуществу, по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по управлению организацией, но оплате труда работников подразделений и т. п.

Субсчета:

- 79-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;
- 79-2 «Расчеты по текущим операциям»;
- 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Учет расчетов с обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы. На субсчете 1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитываются расчеты с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

В учете организации передача имущества, выделенного обособленным подразделениям, отражается:

Дт 79-1 Кт 01,10... – отражена стоимость имущества передаваемого обособленным подразделениям;

Дт 02 Кт 79-1 – отражена амортизация по имуществу, передаваемому обособленным подразделениям.

Выделенное имущество, возвращенное обособленными подразделениями организации, отражается в учете организации обратными записями.

При получении обособленными подразделениями имущества и при передаче его в дальнейшем обратно обособленные подразделения составляют аналогичные записи.

На субсчете 2 «Расчеты по текущим операциям» зачитываются все прочие расчеты организации с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы. На этом субсчете, в частности, учитываются расчеты по взаимному отпуску материальных ценностей, по продаже продукции, работ, услуг, по передаче расходов по управлению организацией, по оплате труда работников подразделений и т. п.

В бухгалтерском балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются. Остатки по счетам отдельных балансов обособленных подразделений отражаются в балансе организации путем их присоединения к остаткам по соответствующим счетам организации.

Учет расчетов по договорам доверительного управления имуществом. По договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в доверительное управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление этим имуществом в интересах учредителя управления или указанного им лица (выгодоприобретателя).

Учредителем доверительного управления признается юридическое или физическое лицо, являющееся обычно собственником имущества и передающее его в доверительное управление другой стороне.

Доверительным управляющим может быть индивидуальный предприниматель или коммерческая организация (за исключением унитарного предприятия), принимающая имущество в доверительное управление.

Выгодоприобретатель – это юридическое или физическое лицо, получающее доходы от имущества, переданного в доверительное управление.

Договор доверительного управления заключается в письменной форме. Объектами доверительного управления могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, отдельные объекты, относящиеся к недвижимому имуществу, ценные бумаги, права, удостоверенные бездокументарными ценными бумагами, исключительные права и другое имущество.

Передача имущества в доверительное управление не влечет перехода права собственности на него к доверительному управляющему.

Имущество, переданное в доверительное управление, обособляется от другого имущества учредителя управления, а также от имущества доверительного управляющего. Это имущество отражается у доверительного управляющего на отдельном балансе, и по нему ведется самостоятельный учет.

При прекращении договора доверительного управления имущество, находящееся в доверительном управлении, передается учредителю управления, если договором не предусмотрено иное.

Бухгалтерский учет операций по передаче учредителем управления имущества в доверительное управление и других операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, учитывается

на субсчете 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом». Этот субсчет используется для учета расчетов у учредителя управления, доверительного управляющего, а также расчетов по имуществу, переданному в доверительное управление, учитываемому на отдельном балансе.

Учет учредителем управления операций, связанных с осуществлением доверительного управления имуществом. Передача имущества в доверительное управление осуществляется учредителем управления по их балансовой стоимости, по которой это имущество отражено в его бухгалтерском балансе на дату подписания договора.

Подтверждением получения имущества, переданного в доверительное управление, для учредителя управления является извещение об оприходовании имущества от доверительного управляющего или первичный учетный [документ](#) (копия накладной, акт о приеме-передаче и т. п.).

Учет доверительным управляющим операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом. При [организации бухгалтерского учета](#) доверительный управляющий обеспечивает самостоятельный учет операций по каждому договору доверительного управления имуществом, которые обособляются от операций, связанных с имуществом самого доверительного управляющего. Для каждого договора доверительного управления должен быть открыт отдельный субсчет к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты» в разрезе учредителя управления.

Регистр [синтетического учета](#) – журнал-ордер № 9.

[Аналитический учет](#) ведется по каждому филиалу, [представительству](#), отделению или другому обособленному подразделению организации, выделенному на отдельный баланс; по каждому договору доверительного управления.

Основные корреспонденции по счету 79-3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

Содержание операций	Дебет	Кредит
Учет операций учредителем управления:		
- имущество передано в доверительное управление	79-3	01, 04, 58
- отражена сумма накопленной амортизации по переданному имуществу	02, 05	79-3
- начислен доход, причитающийся учредителю управления	79-3	91-1
- получены денежные средства в счет дохода	51	79-3
- отражаются суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, переданного в доверительное управление, а также упущенной выгоды	76	91-1
- погашение суммы убытка, упущенной выгоды	51	76
- принято к учету имущество, возвращенное доверительным управляющим после окончания договора	01, 04, 58	79-3

- принята к учету сумма амортизации по полученному имуществу	79-3	02, 05
- начислено вознаграждение доверительному управляющему	26	76
- перечислена сумма вознаграждения доверительному управляющему	76	51
Учет операций доверительным управляющим:		
- имущество принято доверительным управляющим на отдельный баланс	01, 04, 58	79-3
- отражена сумма амортизации по полученному имуществу	79-3	02, 05
- отражены расходы , осуществленные в рамках договора	20, 26	02, 10, 70, 69, 76
- расходы списаны на себестоимость продаж	90	20, 26
- отражена прибыль учредителя управления по договору доверительного управления имуществом	84	79-3
- перечислена прибыль учредителю управления	79-3	51
- начислено возмещение упущенной выгоды и убытков, причиненных утратой или повреждением имущества	91-2	76
- перечислены суммы упущенной выгоды и убытков	76	51
- возврат имущества учредителю управления в связи с прекращением договора	79-3	01, 04, 58
- отражена сумма амортизации по имуществу, возвращенному учредителю управления	02, 05	79-3
- начислено причитающееся вознаграждение за управление имуществом	76	91-1
- получено от учредителя управления причитающееся вознаграждение	51	76

При использовании организацией автоматизированной формы учета с применением программного продукта «1С: Предприятие» регистрами синтетического учета являются обороты счета 79 (Главная книга), [анализ](#) счета 79, оборотно-сальдовая ведомость и др. Регистрами аналитического учета выступают оборотно-сальдовая ведомость по счету 79, анализ счета 79 по субконто, обороты между субконто, карточка счета 79, карточка счета 79 по субконто и др.

5. Учет банковского кредита.

Учет заемных средств

Банковский кредит представляет собой, с одной стороны, денежную сумму, предоставляемую банком на определённый срок и на определённых условиях, а с другой стороны – определённую технологию удовлетворения заявленной заёмщиком финансовой потребности. Во втором случае банковский кредит представляет собой упорядоченный комплекс взаимосвязанных организационных, технологических, информационных, финансовых, юридических и иных процедур, которые составляют целостный ре-

гламент взаимодействия банка в лице его сотрудников и подразделений с клиентом банка по поводу предоставления денежных средств. Осуществляется в форме выдачи ссуд, учёта векселей и других формах.

Договор предлагает существование двух сторон: кредитора и заёмщика. Согласно договору, кредитор обязуется предоставить кредит, а заёмщик принять кредит и своевременно вернуть кредит, уплатив проценты.

Полная стоимость кредита – платежи заёмщика по кредитному договору, размеры и сроки уплаты которых известны на момент его заключения, в том числе с учётом платежей в пользу третьих лиц, определённых договором, если обязанность заёмщика по таким платежам вытекает из условий договора. Полная стоимость кредита вычисляется в процентах годовых. Кредитная организация обязана доводить до заёмщика информацию о полной стоимости кредита до заключения кредитного договора. Банки должны заранее предоставлять клиенту сведения, из чего складывается сумма выплат. Формула расчёта полной стоимости кредита установлена указанием Банка России от 13.05.2008 г. № 2008-У «О порядке расчёта и доведения до заёмщика – физического лица полной стоимости кредита».

Аннуитетный платёж – это равный по сумме ежемесячный платёж по кредиту, который включает в себя сумму начисленных процентов за кредит и сумму основного долга. Расчёт аннуитетного платежа в банках производится по несколько разным формулам. Поэтому даже при одинаковой процентной ставке размер аннуитетного платежа может различаться у разных банков.

Дифференцированный платёж – это ежемесячный платёж по кредиту, уменьшающийся к концу срока кредитования и состоит из выплачиваемой постоянной доли основного долга и процентов на невыплаченный остаток кредита.

Выдача кредита в зависимости от типа клиента может быть осуществлена в следующем порядке:

- юридическим лицам – в безналичной форме путём зачисления средств на расчётный, текущий или корреспондентский счёт;
- физическим лицам – в безналичной форме путём зачисления средств на счёт лица в банке либо наличными через кассу банка;
- кредиты в иностранных валютах выдаются юридическим и физическим лицам только в безналичной форме.

Кредит выдаётся на основании распоряжения, надлежащим образом составленного специалистами кредитного подразделения банка и подписанного уполномоченным должностным лицом банка. Банк-кредитор обязан создавать резервы на возможные потери по ссудам (РВПС) от кредитной деятельности в порядке, установленном Банком России.

Погашение основного долга и процентов по кредиту осуществляется следующими способами:

- списанием средств со счёта заёмщика по его платёжному поручению;

- списанием средств со счёта заемщика, обслуживаемого в другом банке, на основании платёжного требования банка-кредитора. В этом случае средства могут списываться без акцепта владельца счета, если такая возможность предусмотрена в договоре и заёмщик письменно уведомил банк, в котором открыты его счета, о своем согласии на такое списание средств в соответствии с заключённым договором;

- списанием средств со счёта заемщика – юридического лица, обслуживаемого в самом банке-кредиторе, на основании платёжного требования последнего (в безакцептном порядке, если это предусмотрено в договоре);

- перечислением средств со счетов заёмщиков – физических лиц на основании их письменных распоряжений, переводом ими денег через предприятия связи или другие кредитные организации;

- взносом наличных в кассу банка-кредитора;

- удержанием из сумм, причитающихся на оплату труда заёмщиков, являющихся работниками банка-кредитора (по их заявлениям или на основании договора).

Различают кредиты краткосрочные и долгосрочные. Кредиты, выданные на срок менее 1 года, считаются краткосрочными, на срок более 1 года – долгосрочными.

Учет кредитов и займов.

Для учета банковских кредитов Планом счетов предусмотрены пассивные счета 90 «Краткосрочные кредиты банка» и 92 «Долгосрочные кредиты банка». Кредитовое сальдо по этим счетам показывает задолженность перед банком на начало периода. По дебету отражается погашение кредита, по кредиту счета – увеличение задолженности перед банком вследствие получения займы новых сумм и начисление процентов по полученным кредитам.

Все расходы по оплате процентов (за исключением ссуд на приобретение основных средств, нематериальных средств и прочих внеоборотных активов) в пределах установленных норм включаются в себестоимость продукции. Нормативным уровнем считается ставка Центрального банка РФ, увеличенная на 3 пункта (процента). Погашение процентов, превышающих этот уровень, предприятие ведет из чистой прибыли. Не включаются в себестоимость продукции и проценты по просроченным кредитам.

Начисление процентов оформляется проводками:

При погашении за счет себестоимости:

Д-т сч. 20, 26,

К-т сч. 90, 92.

При погашении за счет чистой прибыли:

Д-т сч. 81,

К-т сч. 90, 92.

Учет небанковских ссуд ведут на пассивных счетах 94 «Краткосрочные займы» и 95 «Долгосрочные займы». Сальдо по этим счетам – это

сумма непогашенных на начало периода долгов. По дебету отражается погашение задолженности по займам:

Д-т сч. 51, 52,

К-т сч. 94, 95.

По кредиту счетов 94 и 95 показывают суммы полученных займов:

За счет продажи облигаций работникам фирмы:

Д-т сч. 70,

К-т сч. 94, 95.

За счет продажи облигаций другим физическим и юридическим лицам:

Д-т сч. 76,

К-т сч. 94, 95.

По ссудам и выданным векселям:

Д-т сч. 50, 51, 52,

К-т сч. 94, 95.

Для учета контокоррентного кредита заемщик использует активно-пассивный счет 91 «Специальный ссудный счет». По дебету этого счета отражается зачисление выручки предприятия от реализации продукции и прочих активов, по кредиту – оплата счетов поставщиков. Дебетовое сальдо по счету 91 показывает остаток денежных средств предприятия на данном счете. При превышении суммы обязательств предприятия над выручкой банк кредитует предприятие и на счете 91 образуется кредитовое сальдо в размере задолженности банку.

Заключение

Расчеты – это денежные взаимоотношения, возникающие между организациями по товарным и нетоварным операциям. К товарным операциям относят куплю-продажу производственных запасов, готовой продукции, товаров и тому подобное.

Наиболее распространенными видам расчетов по товарным операциям являются: оплата денежными средствами, проведение взаимозачета, мена, отступное, уступка права требования долга, расчеты векселями и некоторые другие.

Оплата денежными средствами может осуществляться как наличной, так и безналичной форме. Расчеты наличными производятся в пределах до 100000 руб. по каждой сделке.

Статья 861 ГК РФ устанавливает, что расчеты между юридическими лицами, а также расчеты с участием граждан, связанные с осуществлением ими предпринимательской деятельности, производятся в безналичном порядке. В то же время законодательство не запрещает осуществление расчетов между этими лицами и наличными деньгами, если иное не установлено законом.

Формы безналичных расчетов определены ст.862 ГК РФ и Положением Центрального Банка РФ. Это расчеты платежными поручениями, расчеты по инкассо, расчеты по аккредитиву, расчеты чеками.

При расчетах платежными поручениями банк обязуется по поручению плательщика за счет средств, находящихся на его счете, перевести определенную денежную сумму на счет указанного плательщиком лица в этом или ином банке в срок, предусмотренный законом или устанавливаемый в соответствии с ним, если более короткий срок не предусмотрен договором банковского счета либо не определяется применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

Наиболее часто во взаимоотношениях между поставщиками и покупателями применяют расчеты по инкассо с использованием платежных требований с акцептом или без акцепта и инкассовых поручений, оплата которых производится в бесспорном порядке.

В большинстве стран основным средством безналичных расчетов является чек. Банк принимает от своих клиентов чеки не только на счета, открытые в данном банке, но и выписанные на другие банки. Взаимный зачет чеков между банками выполняют специальные расчетные палаты. В России чеки используются в основном для одногородних расчетов и платежей организациям транспорта и связи, а также при получении наличных денег со счетов в банках.

Так же организации могут использовать такие формы расчетов, как расчеты по инкассо и по аккредитиву.

При расчетах по инкассо банк (банк-эмитент) обязуется по поручению клиента осуществить за счет клиента действия по получению от плательщика платежа и (или) акцепта платежа. Для осуществления расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлекать другие банки (исполняющие банки).

В соответствии с п.4.1 Положения о безналичных расчетах аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя денежных средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку производить такие платежи. Формы безналичных расчетов организации избирают самостоятельно и предусматривают их в договорах со своими контрагентами. Банки не должны вмешиваться в договорные отношения своих клиентов. В безналичном порядке расчеты должны производиться только через банки и иные кредитные организации, в которых организациями и лицам, осуществляющим предпринимательскую деятельность, открыты соответствующие счета, если иное не установлено законом.

Контрольные вопросы

1. Виды расчетных операций и задачи учета расчетов.
2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.
3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.
4. Учет резервов по сомнительным долгам.
5. Учет внутрихозяйственных расчетов.
6. Учет расчетов с учредителями.
7. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.
8. Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности. Формы, условия и цели кредитования.
9. Учет банковского кредита и заемных средств.

Тема 28. Учет расчетов с работниками

План

Введение

1. Сущность, виды и формы заработной платы. Нормативно-законодательная база оплаты труда и расчетов с персоналом по прочим операциям.
2. Организация бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда.
3. Порядок расчета средней заработной платы. Расчет отпускных, пособий по временной нетрудоспособности (больничных листов).
4. Удержания из заработной платы. Синтетический учет труда и заработной платы.

Заключение

Введение

В соответствии с изменениями в экономическом и социальном развитии страны существенно изменилась и политика в области оплаты труда, социальной поддержки и защиты работников. Многие функции государства по реализации этой политики переданы непосредственно предприятиям, которые самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда, материального стимулирования его результатов. Понятие «заработная плата» наполнилось новым содержанием и охватывает все виды заработков (а также различных премий, доплат, надбавок и социальных льгот), начисленных в денежной и натуральных формах (независимо от источников финансирования), включая денежные суммы, начисленные ра-

ботникам в соответствии с законодательством за непроработанное время (ежегодный отпуск, праздничные дни и т. д.).

Переход к рыночным отношениям вызвал к жизни новые источники получения доходов в виде сумм, начисленных к выплате по акциям и вкладам членов трудового коллектива в имущество предприятия (дивиденды, проценты).

Таким образом, трудовые доходы каждого работника определяются по личным вкладам, с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами не ограничиваются. Минимальный размер оплаты труда работников предприятия всех организационно-правовых форм устанавливается законодательством.

Новыми направлениями в области социальных гарантий стали индексация доходов и компенсация потерь населения в связи с инфляцией. Важное место в социальной защите и поддержке населения занимают государственные внебюджетные фонды (социального страхования, пенсионный, обязательного медицинского страхования, занятости населения и др. На промышленных предприятиях неудовлетворительные условия охраны труда и многомесячные задержки выплат заработной платы в значительной степени уравниваются низким качеством работы и трудовой дисциплины, праздностью на рабочих местах. Мизерность реальной заработной платы сочетается с низкой эффективностью труда. С простаивающих производств продолжается отток наиболее активных работников.

Поэтому пока мы не предоставим людям возможность получать за свой труд столько, сколько необходимо для достойной жизни, у нас не будет ни нормальной экономики, ни нормального общества. На большинстве предприятий идет перераспределение прибыли не в сторону зарплаты, а рентных доходов. На сегодня в стране по целому ряду товаров достигнут уровень мировых цен, а платят нашим рабочим по меркам советского времени, а зачастую и ниже.

1. Сущность, виды и формы заработной платы. Нормативно-законодательная база оплаты труда и расчетов с персоналом по прочим операциям

Оплата труда представляет совокупность средств, выплачиваемых работникам в денежной и натуральной форме как за отработанное время, выполненную работу, так и в установленном порядке за неотработанное время.

Оплата труда – это предусмотренное контрактом о найме денежное вознаграждение за соответствующую работу, которое устанавливается не ниже законодательно установленного минимума и регулируется коллективным договором. Она включает основную часть (тариф) и дополнительную (надбавки, доплаты, премии и т.п.).

Формы и системы заработной платы – это механизм установления размера заработка в зависимости от количественного результата и качества труда (его и хозяйственности, в том числе и в области оплаты труда). Заработная плата работника зависит от его квалификации, сложности выполняемой работы, количества и качества затраченного труда и максимальным размером не ограничивается.

Различают основную и дополнительную оплату труда. К основной относится оплата, начисляемая работникам за отработанное время, количество и качество выполняемых работ: оплата по сдельным расценкам, тарифным ставкам, окладам, премии сдельщикам и повременщикам, доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий труда, за работу в ночное время, за сверхурочные, за бригадирство, оплата простоев не по вине рабочих и т.п.

К дополнительной заработной плате относятся выплаты за неотработанное время, предусмотренные законодательством по труду: оплата очередных отпусков, перерывов в работе кормящих матерей, льготных часов подростков, за время выполнения государственных и общественных обязанностей, выходного пособия при увольнении и др.

Тарифная система -- совокупность нормативов, с помощью которых осуществляется дифференциация заработной платы работников различных категорий в зависимости от:

- сложности выполняемой работы;
- условий труда (в том числе отклоняющихся от нормальных);
- природно-климатических условий, в которых выполняется работа;
- интенсивности труда (совмещение профессий, руководство бригадой и т. п.);
- характера труда.

К числу основных нормативов, образующих тарифную систему оплаты труда, относятся: тарифно-квалификационные справочники, тарифные ставки и сетки, схемы должностных окладов и нормы труда.

Тарифно-квалификационный справочник – это сборник, в котором содержатся сгруппированные по производствам и видам работ подробные характеристики основных видов работ (профессий, должностей) с указанием требований, предъявляемых к квалификации работника. На основе тарифно-квалификационных справочников производятся тарификация (определение степени сложности) работ и присвоение разрядов работникам.

Тарификация работы – отнесение видов труда к тарифным разрядам или квалификационным категориям в зависимости от сложности труда.

Квалификационный разряд – величина, отражающая уровень профессиональной подготовки работника.

В настоящее время действует Единый тарифно-квалификационный справочник работ и профессий рабочих (ЕТКС), включающий отдельные выпуски по отраслям производств. В каждом выпуске перечислены профессии и приведены их квалификационные характеристики. 25, с. 210-219

Основными системами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная.

Любой труд, затраченный работником, может быть выражен рабочим временем или количеством произведенной продукции.

При повременной форме оплаты труда величина заработка работника зависит от фактически отработанного времени и установленной тарифной ставки и оклада. При этом основным документом является табель учета использования рабочего времени.

Зарботок служащих определяют следующим образом: если они отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады, если же отработали не полное количество рабочих дней, то их зарботок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней. Премию прибавляют к сумме заработка по тарифу.

Повременная форма заработной платы подразделяется на:

- простую повременную;
- повременно-премиальную.

Простая повременная оплата по способу начисления заработка может быть: почасовой, поденной, помесечной.

Работнику устанавливается фиксированная сумма (ставка, оклад), которая выплачивается за отработку определенного времени (рабочих часов, дней).

Повременная система оплаты применяется для оплаты труда работников, которые должны выполнять определенные объемы работ, результаты труда, которых трудно поддаются количественной оценке. Применение простой повременной формы оплаты труда требует соблюдения ряда требований, например учета отработанного времени, контроля за работой исполнителя.

К условиям применения повременно-премиальной системы, кроме вышеперечисленных, относятся:

- установление количественных или качественных показателей работы;
- организация достоверного учета этих показателей;
- разработка премиальных положений, понятных каждому работнику;
- обоснование размеров премирования и др.

Только при соблюдении этих условий данная система будет способствовать результативности труда.

При сдельной форме заработная плата начисляется рабочему исходя из количества фактически изготовленной продукции или затрат времени на ее изготовление.

Сдельная форма оплаты применяется в виде следующих систем:

- прямая сдельная;
- сдельно-премиальная;
- сдельно-прогрессивная (регрессивная);

– косвенно-сдельная.

При сдельной форме заработная плата начисляется рабочему исходя из количества фактически изготовленной продукции или затрат времени на ее изготовление. Сдельная оплата труда имеет как преимущества, так и недостатки. Преимуществом является возможность ощутимого поощрения работников за увеличение производства и услуг. Однако стремление произвести как можно больше продукции может вызвать снижение ее качества, что является недостатком этой формы оплаты труда.

Сдельно-премиальная включает перечень условий, за выполнение которых выплачиваются премии, а за несоблюдение взимаются штрафы.

Прогрессивная сдельная оплата призвана усиливать стимулы увеличения выпуска продукции, работ, услуг с учетом конъюнктуры рынка. Предполагает установление нескольких сдельных расценок, величина которых увеличивается по мере роста производства продукции, услуг.

При сдельно-прогрессивной оплате труда начисление заработной платы производится за запланированное количество продукции – по прямой сдельной расценке, а за продукцию сверх нормы – по прогрессивно нарастающим расценкам.

При косвенной сдельной оплате труда размер заработной платы рабочего находится в зависимости от результата труда обслуживаемых им основных производственных рабочих, на работу которых он косвенно оказывает влияние. Косвенная сдельная расценка определяется путем деления тарифной ставки на количество запланированной к выпуску продукции рабочим.

Аккордная оплата труда применяется в тех случаях, когда бригада состоит из различных специальностей, т.е. комплексная бригада. Оплата производится за весь объем выполненных работ по установленным расценкам в единицах измерения конечной продукции с указанием максимального срока выполнения работ. Премирование в этом случае производится за сокращение времени выполненной работы при соблюдении качества. Аккордная оплата труда должна вводиться для отдельных групп рабочих в целях создания материальной заинтересованности в дальнейшем повышении производительности труда и сокращении срока выполнения работ.

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет учет отступлений от нормальных условий работы, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. Доплаты оформляют следующими документами:

– дополнительные операции, не предусмотренные технологией производства, – нарядом на сдельную работу, который обычно содержит какой-либо отличительный знак (например, яркая черта по диагонали);

– отклонения от нормальных условий работы -- листком на доплату, который выписывают на бригаду или отдельного рабочего. В нем указывают номер основного документа (наряда, ведомости и др.), к которому

производится доплата, содержание дополнительной операции, причину и виновника доплат и расценку.

Размеры доплат и условия их выплаты предприятия устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном договоре (положение об оплате труда). При этом размеры доплат не могут быть ниже установленных законодательством; простои не по вине рабочих -- листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простой сумму оплаты. Простои по вине рабочих не оплачивают и документами не оформляют.

Неисправимый, или окончательный, брак оформляют актом о браке или ведомостью о браке и, кроме того, его отмечают в первичных документах по учету выработки. Исправимый брак актом или ведомостью о браке не оформляют. Если брак исправляет рабочий, допустивший его, то никакого дополнительного документа не составляют вообще, если брак исправляет другой рабочий, то составляют наряд сдельную работу с пометкой об исправлении брака.

Брак, возникший не по вине работника, оплачивается по пониженным расценкам. Месячная заработная плата работника в этом случае не может быть ниже $\frac{2}{3}$ от тарифной ставки установленного ему разряда (оклада). Брак, который произошел вследствие скрытого дефекта в обрабатываемых материалах, а также брак не по вине работника, обнаруженный после приемки изделия органами технического контроля, оплачивается работнику наравне с годными изделиями.

Ночным временем считается время с 22 часов до 6 часов. Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на один час. Не сокращается продолжительность работы (смены) в ночное время для работников, которым установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, а также для работников, принятых специально для работы в ночное время, если иное не предусмотрено коллективным договором.

Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях и с разрешения профкома организации.

Сверхурочная работа – работа, производимая работником по инициативе работодателя за пределами установленной продолжительности рабочего времени, ежедневной работы (смены), а также работа сверх нормального числа рабочих часов за учетный период.

Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы – не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 ч. в год. Компенсация сверхурочных часов отгулом

не допускается. К сверхурочным работам и к работе в ночное время не допускаются беременные женщины и женщины, имеющие детей в возрасте до трех лет, работники моложе 18 лет, работники других категорий, установленных законодательством.

Работа в выходные и праздничные дни компенсируется работнику предоставлением другого дня отдыха или, по соглашению сторон, в денежной форме. Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере:

- сдельщикам – не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- оплачиваемым по часовым (дневным) ставкам – в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки;
- получающим месячный оклад – в размере не менее одной часовой (дневной);
- ставки сверх оклада, если работа проводилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

Порядок и условия предоставления очередных и дополнительных отпусков установлены нормами ст.114-128 Трудового кодекса РФ. Эти нормы определяют, что работнику для отдыха отпуск предоставляется ежегодно в установленный срок. Срок предоставления отпусков определяется в соответствии с очередностью, устанавливаемой администрацией организации по соглашению с профсоюзным комитетом.

Право на отпуск за первый год работы возникает у работника по истечении шести месяцев его непрерывной работы на данном предприятии.

За работником, находящимся в отпуске, сохраняют его средний заработок.

Для кормящих женщин, имеющих детей в возрасте до 1,5 лет, установлены дополнительные перерывы. Время этих перерывов засчитывается в счет рабочего времени и подлежит оплате. При повременной оплате кормящая мать получает полную дневную ставку, при сдельной оплате за время перерывов – средний заработок.

За время выполнения государственных и общественных обязанностей (участие в судебных заседаниях в качестве народных заседателей, общественных обвинителей, экспертов или свидетелей; осуществление избирательного права и т.п.) работники получают свой средний заработок по месту работы.

Труд является категорией не только экономической, но и политической, так как занятость населения, уровень его профессиональной подготовки и эффективность труда в жизни государства в целом и регионов в частности играют очень важную роль в развитии общества. Особое внимание государство уделяет правовым основам организации и оплаты труда.

На практике это выражается большим количеством законодательных актов и других документов государственного и регионального уровня по вопросам труда и заработной платы.

Главный основополагающий законодательный документ нашей страны – Конституция Российской Федерации – имеет в своем составе статьи полностью и вполне определенно посвященные труду в стране (ст. 34, 37, 39).

Основным сводом законодательных установлений по вопросам организации и оплаты труда являются Трудовой Кодекс Российской Федерации (ТК РФ).

Трудовой Кодекс Российской Федерации построен по принципу последовательности глав, где каждая глава содержит определенный набор статей, соответствующих тому вопросу, который указан в названии данной главы. Но одним ТК трудовое законодательство нашей страны не ограничивается – в дополнение и расширение к Трудовому Кодексу существует целый перечень документов, касающихся организации оплаты труда.

Их можно разделить на правовые (к ним относится ТК РФ и Гражданский кодекс РФ) и экономические.

К важным экономическим документам нужно отнести коллективный договор между трудовым коллективом и администрацией, положения по оплате труда и премированию на предприятии. Вопрос о том, как начислять заработную плату, то есть какие виды и системы оплаты труда применять для повышения материальной заинтересованности работника в результатах своего труда, какие производить удержания из заработка работника, какие производить доплаты и надбавки и за какие показатели работы, их правовая применимость, экономическая целесообразность волнует государство и работодателя.

Общереспубликанские законодательные нормы в области регулирования трудовых отношений работников и администрации предприятия, включая и отношения по вопросам оплаты труда, являются минимально необходимыми. Поэтому юридической формой регулирования трудовых отношений в настоящее время является коллективный договор, заключаемый администрацией организации и профсоюзной организацией. В коллективном договоре должны быть оговорены все условия оплаты труда работников, входящие в компетенцию предприятия.

Условия оплаты отдельных работников отражаются также в контрактах (трудовых договорах), заключаемых администрацией предприятия с конкретными работниками.

Основой российского бухгалтерского учета, несомненно, является Федеральный закон РФ «О бухгалтерском учете». Порядок учета расчетов отражен в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н. Положение конкретизирует закон о бухгалтерском учете, раскрывает содержание его статей бухгалтерской отчетности.

Для бухгалтера в практическом плане большую роль играет Инструкция о составе фонда заработной платы и выплат социального характера (утв. постановлением Государственного комитета РФ по статистике от 24.11.2000 № 116). Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 06.04.2001 г. № 26.

Учет личного состава работающих ведется путем оформления соответствующих документов на всех этапах движения работающих на предприятии:

- прием на работу – приказом (распоряжением) о приеме на работу;
- перевод на другую работу – приказом (распоряжением) о переводе на другую работу;
- отпуск – приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска;
- увольнение – приказом (распоряжением) о прекращении трудового договора (контракта).

На каждого работника в отделе кадров предприятия открывается личная карточка, в которой отмечаются все факты его деятельности.

Учет рабочего времени ведется табельщиком в специальном документе «Табель учета рабочего времени». На предприятии применяется две формы табеля учета использования рабочего времени № Т-12 и Т-13. В форме №Т-12 отражается не только учет использования рабочего времени, но и расчет заработной платы, в форме № Т-13 -учет использования рабочего времени без расчета заработной платы. Заработная плата в этом случае начисляется в лицевом счете, в расчетной ведомости или расчетно-платежной ведомости.

В Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 от 06.05.99 г. №33н затраты на оплату труда формируют расходы по обычным видам деятельности.

Для исчисления налога на доходы физических лиц бухгалтер использует Методические рекомендации по применению главы 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ (утв. приказом Министерства РФ по налогам и сборам от 29.11.2000 г. №БГ -3-08/415).

2. Организация бухгалтерского учета расчетов с персоналом по оплате труда

Как элемент издержек производства и обращения (расходов на продажу) оплата труда должна быть отнесена на соответствующие счета затрат в зависимости от характера и назначения использованного в организации труда.

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Этот счет

пассивный. Счет предназначен для обобщения информации о расчетах с персоналом, состоящим и не состоящим в штате предприятия по оплате труда, а также о выплате доходов по ценным бумагам предприятия. К данному счету могут быть открыты следующие субсчета: 70/1 «Расчеты с сотрудниками, состоящими в штате организации», 70/2 «Расчеты с совместителями», 70/3 «Расчеты по договорам гражданско-правового характера».

По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсий и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организаций, по дебету – удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Операцию по начислению и распределению оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» (оплата труда производственных рабочих);

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (оплата труда рабочим вспомогательных производств);

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» (оплата труда цехового персонала);

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств);

Дебет счета 28 «Брак в производстве» (заработная плата рабочих за исправление брака продукции);

Дебет счета 43 «Готовая продукция» (заработная плата и премии работников коммерческих служб предприятия);

Дебет счета 44 «Расходы на продажу» (заработная плата всех работников торговли (оптовой и розничной) и общественного питания);

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на всю сумму начисленной оплаты труда).

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с заготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражают по дебету счетов 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и кредиту счета 70.

Пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств органов социального страхования отражают по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70.

Начисленные суммы материальной помощи, пособий, оплаты труда по работам, производимым в процессе получения внебюджетных или

операционных доходов, отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 70.

В соответствии с действующим законодательством по труду из сумм начисленной работникам оплаты труда по всем основаниям производят обязательные удержания, которые можно разделить на 3 группы: обязательные удержания, удержания по инициативе организации, удержания по инициативе члена трудового коллектива. Обязательными удержаниями является: налог на доходы физических лиц (с совокупного дохода по установленной ставке); штрафов по постановлениям судебных и административных органов; алиментов по приговорам суда и др. По этим операциям делают следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 70 Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

– удержанные из заработной платы суммы налога с дохода физических лиц

Дебет счета 70 Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»

– на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов; на суммы, удержанные по исполнительным документам.

Кроме того, могут производиться удержания по инициативе администрации организации (предприятия) долга работника за допущенный по его вине брак, при продаже ему имущества, ранее выданного планового аванса или выплат, сделанных в межрасчетный период, несвоевременно возвращенных подотчетных сумм (на командировки, на приобретение имущества или оплату услуг, если работник не оспаривает основания и размера удержания и т.д.). По таким операциям делают следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 70 Кредит счета 28 «Брак в производстве»

– на суммы допущенного по вине работника брака.

Дебет счета 70 Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

– на суммы, не возвращенные работником в установленные сроки (обычно эти операции предварительно отражают на счете недостач и потерь от порчи ценностей).

Из начисленной оплаты труда могут производиться удержания по инициативе самих работников. К таким операциям относят возврат ссуд банков (на жилищное строительство, молодым семьям и др.), оплату товаров, купленных в торговых организациях в кредит, удержания для перечисления в негосударственный пенсионный фонд, по добровольному страхованию, на благотворительные цели и др. Порядок отражения этих операций в бухгалтерском учете таков:

Дебет счета 70 Кредит счета 50 «Касса» или 51 «Расчетный счет»

– при перечислении удержанных сумм по инициативе работника.

Дебет счета 70 Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчета «Расчеты по предоставленным займам», «Расчеты с негосударственным пенсионным фондом» и др.)

– при предварительном удержании сумм из заработной платы с последующим перечислением средств в зависимости от принятого порядка платежа.

С целью обеспечения чрезвычайно важных для общества социальных расходов самостоятельными источниками покрытия в РФ образованы внебюджетные фонды, которые являются составной частью финансовой системы России.

Для обобщения информации о расчетах по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование персонала предприятия, а также в фонд занятости используется счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Объект обложения – выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателем в пользу работников по всем основаниям. При расчете налогооблагаемой базы, учитываются начисленные работнику суммы независимо от источника их финансирования и размеров, за исключением сумм, не подлежащих налогообложению в соответствии со статьей 238 2 части НК РФ и с учетом налоговых льгот установленных статьей 239 НК РФ.

Начисление взносов в государственные внебюджетные фонды в учете отражают проводкой:

Дебет счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44 Кредит счета 69 (по субсчетам, 1.2.3).

Напомним, что начисленный налог (взнос) в Фонд социального страхования Российской Федерации используется частично в самой организации для выплаты пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам.

Начисленные пособия отражаются по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Суммы выплаченных пособий относятся на дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и в кредит счета 50 «Касса».

Выдачу сумм заработной платы оформляют проводкой:

Дебет счета 70 Кредит счета 50.

Не полученная заработная плата оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

Остатки не выданной в срок заработной платы (депонированных сумм) по истечению трех дней сдаются в банк на расчетный счет. Данная операция оформляется проводкой:

Дебет счета 51 Кредит счета 50.

Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы, заполняемой по данным реестра невыданной заработной платы. Книга открывается на год. Для каждого депонента в ней отво-

дят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года не выплаченными, переносят в новую книгу. Последующую выплату депонированной заработной платы осуществляют по расходному кассовому ордеру и отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 50.

Аналитический учет расчетов с работниками по оплате труда ведут в расчетной (расчетно-платежной) ведомости в разрезе подразделений и служб, по видам выплат, по каждому работнику. Для удобства ведения учета каждому работнику при приеме на работу присваивается табельный номер, который проставляется во всех документах, связанных с начислением и выплатой заработной платы. Расчетная ведомость содержит три основных показателя: начислено (по видам оплат), удержано и зачтено (по видам удержаний и зачетов), к выдаче на руки.

На основании последнего показателя заполняется платежная ведомость. Ведомость, в которой ведут расчет начисленной заработной платы и по которой производят выплаты, называют расчетно-платежной. Она имеет дополнительную графу «Расписка в получении» и другие обязательные для платежной ведомости реквизиты. При расчете заработной платы при помощи средств вычислительной техники (в двух экземплярах) составляются расчетные листки на каждого работника: один – для работника, другой – для бухгалтерии. На основании расчетных листов составляется платежная ведомость.

Основанием для составления расчетных ведомостей и расчетных листов служат первичные документы: табели учета рабочего времени; накопительные карточки заработной платы; расчеты бухгалтерии по всем видам доплат; расчетные ведомости (листы) за прошлый месяц; исполнительные листы; кассовые документы на выдачу заработной платы (авансов, отпускных); другие документы, отражающие сведения для расчета заработной платы.

В соответствии с трудовым законодательством заработная плата работникам выплачивается не реже, чем каждые полмесяца. Применяется авансовый и безавансовый способы расчетов. В первом случае работникам выдается аванс (40 или 50% оклада), окончательный расчет производится по окончании месяца. Во втором случае работникам начисляется заработная плата за первую половину месяца (применяется, как правило, при автоматизации учета заработной платы) за фактически отработанное время или изготовленную продукцию, выполненные работы.

Документация по учету использования рабочего времени, начислению и удержанию из заработной платы

Постановлением Госкомстата РФ №1 от 5 января 2004 года утверждены унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты.

В соответствии с «Порядком применения унифицированных форм первичной документации», утвержденным Постановлением Госкомстата РФ №20 от 24 марта 1999, во все формы (кроме кассовых операций) организации могут вносить дополнительные реквизиты, при этом реквизиты утвержденных официально форм остаются без изменений.

Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу – форма Т-1,1А применяется для оформления и учета принимаемого на работу работника (работников). В приказе указывается структурное подразделение, должность, испытательный срок и т.д. Приказ подписывается руководителем, объявляется работнику под расписку, на основании приказа заполняется *личная карточка* работника (Форма Т-2). В бухгалтерии на основании приказа открывается *лицевой счет работника* (Форма Т-54,54А).

Личная карточка работника – форма Т-2, для государственных служащих – форма Т-2ГС (МС). Заполняется на основании приказа (Форма Т-1), где указываются паспортные данные, трудовой стаж, страховые свидетельства, образование, дополнительное образование, семейное положение.

Штатное расписание – форма Т-3 применяется для оформления структуры, штатного состава, численности, наименования должностей, профессий, а также указывается в рублевой оценке оклад или процент от выручки, прибыли, коэффициент трудового участия (КТУ) и т.д.

Учетная карточка научного и научно-педагогического работника – Форма Т-4.

Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу – Форма Т-5,5А применяются для оформления и учета перевода работников на другую работу (должность) в той же организации.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику – Форма Т-6,6А.

График отпусков – Форма Т-7 применяется для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков всех структурных подразделений организации на календарный год.

Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнением) – Форма Т-8,8А. Служит для оформления и учета увольнения работников, составления кадровой службой и передается в бухгалтерию для расчета с работником (компенсации, начисления за неиспользованный отпуск, удержания и т.д.). На основании приказа об увольнении делается запись в личной карточке (Форма Т-2), лицевом счете (Т-54), трудовой книжке, Форма Т-61 – записка-расчет, на основании которых производится окончательный расчет с работником.

Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку – Форма Т9, 9А. В документе указывается период командировки, место командировки, а также при необходимости, указываются источники оплаты сумм командировочных расходов.

Командировочное удостоверение – Форма Т-10 является документом, удостоверяющим время пребывания в служебной командировке, пункт назначения. Командировочное удостоверение выписывается в одном экземпляре на основании приказа. После возвращения работник сдает командировочное удостоверение вместе с приложенными документами, подтверждающими расходы вместе с авансовым отчетом.

Форма Т-10А – *Служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении*, где указывается задание, а также краткий отчет о его выполнении. Указывается страна, город назначения и сроки командировки. Служебное задание сдается в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением и авансовым отчетом.

Форма Т-11 – *Приказ (распоряжение) о поощрении работника*. Указывается мотив поощрения, вид поощрения: благотворительность, подарок, премия и т.д.

Форма Т-12,13 – *Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда*.

В таблице отмечается фактически отработанное время и неотработанное время каждым работником.

В таблице имеются условные обозначения отработанного и неотработанного времени. Табель составляется в одном экземпляре уполномоченным на это лицом и подписывается в руководителем. Табель передается в бухгалтерию для начисления заработной платы.

Форма Т-49 – *Расчетно-платежная ведомость* применяется для расчета и выплаты заработной платы.

Форма Т-51,53 – *Расчетная ведомость и Платежная ведомость*, в которых производятся другие расчеты и начисления суммы к выплате. После составления расчетно-платежной ведомости и платежной ведомости бухгалтер подсчитывает общую сумму заработной платы к выдаче, на титульном листе (справа) указывается общая сумма, подлежащая выплате и разрешающее указание руководителя на выдачу из кассы в течение трех дней заработной платы, считая и день получения денег из банка. По истечении срока выплаты заработной платы против фамилий работников, не получивших ее, делается отметка «Депонировано». В конце платежной ведомости на итоговые суммы начислений, удержаний, выданной заработной платы, а также депонированной заработной платы составляются бухгалтерские проводки и, кроме того, на общую сумму выданной заработной платы составляется расходный кассовый ордер, дата и номер которого указывается в расчетно-платежной ведомости.

Если заработная плата выдается по доверенности, то в расчетно-платежной ведомости указывается номер предъявленного документа (паспорта), доверенность подкалывается к расчетно-платежной ведомости, в ведомости проставляется подпись лица, получившего деньги.

Форма Т-53А – *Журнал регистрации платежных ведомостей*, где регистрируется номер платежной ведомости, а также произведенные выплаты.

Форма Т-54,54А – *Лицевой счет*, где отражается ежемесячно сведения о заработной плате, выплаченной работнику в течение календарного года. Используется для составления отчетности в статистику и для внутри-производственного контроля.

Форма Т-60 – *Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику*, применяется для расчета отпускных.

Форма Т-61 – *Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником*. Применяется для расчета причитающейся заработной платы и других выплат.

Форма Т-73 – *Акт о приемке работ*, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы, является основанием для расчета поэтапно выполненных работ.

3. Порядок расчета средней заработной платы.

Расчет отпускных, пособий по временной нетрудоспособности (больничных листов)

В соответствии с Трудовым Кодексом РФ работникам производятся начисления (в 18 случаях) из расчета средней заработной платы. Средний заработок рассчитывается при расчете отпускных, пособий по временной нетрудоспособности, командировочной заработной платы, выплаты выходного пособия, простоя по вине работодателя, направления на повышение квалификации, при признании увольнения работника незаконным, время участия в забастовках, оплата участия работника в комиссиях по трудовым спорам.

Порядок расчета средней заработной платы установлен статьей 139 ТК РФ, а также Постановлением правительства №213 от 11.04.2003.

При *расчете отпускных* для расчета среднего заработка берутся 3 месяца. Предшествующие событию. Для *всех остальных случаев* расчетный период составляет 12 месяцев, предшествующих выплате (с 1 до 1 числа).

В расчет сумм, учитываемых при исчислении среднего заработка, входят все начисления и выплаты, предусмотренные системой оплаты труда:

1. заработная плата, начисленная работнику по тарифным ставкам;
2. заработная плата, начисленная по сдельным расценкам;
3. комиссионные вознаграждения;
4. разница в должностных окладах;
5. премии и вознаграждения по итогам работы за год или выслугу лет (п.2 Постановления №213).

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключается время:

1. болезни и начисления пособий по временной нетрудоспособности;
2. командировок;
3. простоя по вине работодателя;
4. участия работника в забастовке и не выполнения своей работы.

Порядок расчета отпускных

Каждый работник согласно Трудовому кодексу имеет право на отпуск, в течение которого работник свободен от выполнения своих трудовых обязанностей, за ним сохраняется его должность и средний заработок.

Отпускные выплачиваются не позднее, чем за 3 дня до начала отпуска. Для расчета отпускных необходимо рассчитать средний заработок (статья 139 ТК + Постановление №213). Расчетный период составляет 3 календарных месяца, предшествующих отпуску (с 1 по 1 числа). В исключительных случаях расчетным периодом может быть 12 календарных месяцев.

Если расчетный период отработан полностью, то сумма фактически начисленной заработной платы за 3 месяца делится на 3 и на коэффициент 29,6 (среднемесячное количество календарных дней).

В соответствии с ТК РФ отпуск должен устанавливаться в календарных днях не менее 28 календарных дней. В исключительных случаях он может предоставляться в рабочих днях.

Полученный средний заработок умножается на количество дней отпуска.

Если в расчетном периоде работнику *не начислялась заработная плата* или у него не было фактически отработанных дней, то для расчета среднего заработка берутся 3 месяца предшествующие расчетным.

Если работник *не имел заработка* и не работал *ни в течении трех месяцев расчетного периода, ни до него*, то его средний заработок определяется на основании заработной платы за фактически отработанные дни до ухода в отпуск.

Если работник, *не отработав в организации ни одного дня*, сразу уходит в отпуск (если поступил на работу в порядке перевода), то его средняя заработная плата рассчитывается исходя из установленного должностного оклада или тарифной ставки.

В расчет среднего заработка включаются премии и вознаграждения фактически начисленные за расчетный период:

- ежемесячные – не более одной за один и те же показатели;
- квартальные – не более 1/3;
- полугодовые – не более 1/6;
- по итогам работы за год – в размере 1/12 за каждый месяц расчетного периода, при этом не имеет значение в каком месяце эти вознаграждения выплачены. (п.14 Положения №213).

Если расчетный период отработан не полностью премии и вознаграждения учитываются при определении среднего заработка пропорционально времени, отработанному в расчетном периоде.

Если в расчетном периоде *повышена заработная плата* то средний заработок рассчитывается с учетом повышения. Применяется коэффициент повышения заработной платы.

Если повышение произошло с 1 июля, то повышающий коэффициент не применяется, если увеличение произошло с 21 июля, то производится перерасчет отпускных. Дни отпуска, относящиеся к периоду повышения, пересчитываются с учетом изменения заработной платы.

Расчет пособий по временной нетрудоспособности (больничных листов)

Нормативная база: Положение «О порядке обеспечения пособий по государственному социальному страхованию» №13-6 от 12.11.84г., утвержденное Постановлением президиума ВЦСПС. Действует в части, не противоречащей другим.

Закон РФ «О бюджете фонда социального страхования РФ на 2005г» №202-ФЗ от 29.12.2004г.

Постановление Минтруда №89 от 24.12.2003г «Об исчислении среднего заработка при расчете пособий по временной нетрудоспособности и по беременности и родам».

Постановление правительства РФ №213 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

Источником оплаты непроработанного времени в связи с временной нетрудоспособностью (болезнью, родами, уходом за ребенком) являются средства Фонда Социального Страхования и собственные средства предприятия (за первые 2 дня болезни).

Начислена заработная плата Д20 К70 10.000

Начислены взносы (в т.ч. в ФСС 3,2%) Д20 К69 2600

Начисляется больничный (из средств предприятия) Д20 К70 500

Начисляется больничный (из ФСС) Д69 К70 1500

Расчет пособий зависит от средней заработной платы, рассчитанной за последние 12 месяцев, предшествующих событию, а также от стажа работы при непрерывном стаже работы:

– до 5 лет – пособие начисляется в размере 60% от средней заработной платы;

– до 8 лет – пособие начисляется в размере 80% от средней заработной платы;

– свыше 8 лет – пособие начисляется в размере 100% от средней заработной платы.

В соответствии с Закон РФ «О бюджете фонда социального страхования РФ на 2005г», с 1 января 2005г пособие по временной нетрудоспособности (за исключением пособия в связи с несчастным случаем на производстве) увеличен с 11700 до 12480 в расчете на месяц.

Если работник в течение 12 месяцев, предшествующих событию, *фактически отработал менее трех месяцев* работник имеет право на получение пособия из расчета среднего заработка, равного МРОТ за месяц (720р).

Для *расчета пособия*, необходимо:

1. определить, имеет ли работник право на расчет пособия исходя из среднего заработка или пособие не должно превышать МРОТ;
2. определяем фактический заработок в расчетной периоде и фактическое время, в течении которого он был получен;
3. производится расчет средней заработной платы;
4. определяется размер пособия в зависимости от стажа работы (пособие по беременности и родам составляет 100 % заработка, независимо от стажа!)
5. определяется максимальная величина дневного пособия из расчета ограничения 12480;
6. определяется сумма пособия рассчитанная путем умножения средней заработной платы на дни нетрудоспособности;

При расчете среднего заработка, учитываются те начисления, от которых рассчитывались взносы в ФСС.

4. Удержания из заработной платы.

Синтетический учет труда и заработной платы

В соответствии со статьей 137 ТК из заработной платы работника *могут быть удержаны суммы*:

1. для возмещения неотработанного аванса;
2. для погашения не израсходованного аванса по командировке;
3. для возврата сумм излишки выплаченных в результате счетных ошибок;
4. при увольнении как компенсация не отработанного отпуска;

Работодатель в праве принятия решения об удержании не позднее одного месяца со дня срока расчетов с работном.

Статьей 138 ТК устанавливаются *ограничения размера удержаний*. Удержание не может превышать 20% – в случаях предусмотренных законом (алименты и др.); 50% – в других случаях предусмотренных законом. В исключительных случаях удержание может достигать 70%.

Налог на доходы физических лиц

Из сумм начисленной заработной платы производят *удержания налогов* – НДФЛ, когда объектом обложения является заработная плата.

Налоговые ставки установлены в размере:

- 13% – в отношении большинства доходов;
- 30% – в отношении доходов физических лиц, не являющимися гражданами РФ;
- 6% – в отношении доходов от долевого участия в других организациях;
- 35% – от стоимости выигрышей, призов, участия в конкурсах.

В соответствии со статьей 23 НК РФ НДФЛ удерживается с доходов, полученных работником от источников в РФ.

Для исчисления налогооблагаемой базы по НДФЛ производятся:

1. стандартные вычеты (производятся организацией);
2. социальные налоговые вычеты (производятся налоговым органом);
3. имущественные налоговые вычеты (производятся налоговым агентом);
4. профессиональные налоговые вычеты (производятся налоговым агентом, а при его отсутствии налоговым органом).

Неотработанные дни оплаченного отпуска

Если работник увольняется до истечения рабочего года (11 месяцев работы), в счет которого ему был предоставлен отпуск, то сумма отпускных, приходящаяся на неотработанное время удерживается из его заработной платы.

Пример:

Работник поступил на работу 5 ноября 2004 года. С 10 мая по 7 июня 2005 года ему предоставлен отпуск на 28 календарных дней. 31 июля 2004 года работник увольняется. Среднедневной заработок 15 рублей. В июле работнику начислено 4440. В июле стандартные налоговые вычеты не применяются. На день увольнения отработал 26 дней, то есть для расчета они принимаются за целый месяц.

Количество не отработанных месяцев составит:

$$11 - 8 = 3$$

Количество дней отпуска, за которые может быть удержана заработная плата

$$28/11 \cdot 3 = 7,64$$

$$\text{Сумма удержания } 150 \cdot 7,64 = 1200$$

Д70 К20 1200 – удержано за неотработанные дни отпуска

Сумма к выплате

$$4440 - 1200 = 3240$$

Своевременно не возвращенные суммы, полученные подотчет

Командировочные по которым установлены 3 дня для сдачи авансового отчета по командировке, по истечении которых бухгалтерия имеет право удержать суммы, выданные в подотчет, а также суммы, выданные в подотчет на хозяйственные нужды, по которым работник не отчитался в срок, установленный организацией.

Алименты (удержания по исполнительным листам)

Основанием для удержания алиментов является полученный бухгалтерией документ, устанавливающий размер удержания (исполнительный лист).

Удержание производится после удержания НДФЛ и сумма, подлежащая взысканию в уплату алиментов, не может превышать 70% с учетом НДФЛ.

Удержание в связи с причинением материального ущерба организации

С работниками должен заключаться договор о полной или частичной материальной ответственности.

Удержание производится Д70 К73,28

Удержание в счет погашения предоставленного работнику займа

Д70 К73/1

Удержание в связи с заявлением работника

Например, перечисление сумм на сберегательную книжку, профсоюзные взносы, взносы в благотворительные фонды и т.д.

Д70 К76

Синтетический учет труда и заработной платы

1. Начислена заработная плата работником основного, вспомогательного производства, работникам цехов, заводоуправления, а также отпускные

Д20,23,25,26 К70

2. Начислена заработная плата работникам, участвующим в строительстве, грузчикам при разгрузке сырья и готовой продукции

Д08,10,44 К70

3. Начислена материальная помощь, премия, заработная плата за счет целевого финансирования

Д86 К70

4. Начислена материальная помощь или премия за счет собственных средств организации или за условия премирования, непредусмотренные в коллективном договоре

Д91(84) К70

(счет 84 используется, если использование нераспределенной прибыли прошлых лет разрешено учредительными документами)

5. Начислен ЕСН (26%)

Д20,23,25,26,08,10,44 К69/1, 69/2, 69/3

6. Начислено пособие по временной нетрудоспособности

Д69/1 К70

7. Удержание из заработной платы суммы НДФЛ, алиментов, профсоюзных взносов, возмещения материального ущерба, за неотработанный отпуск, за предоставленный заем, за брак и т.д.

Д70 К68,76,73/2,20,73/1,28

8. Депонируется заработная плата

Д70 К76

Депонированная заработная плата хранится в течение 3-х лет (срок исковой давности по ТК) по истечении которых невостребованная заработная плата относится на доходы организации

Д76 К91

9. Выдано из кассы, перечислено на кредитную карту или на счет в банке

Д70 К50,51

Заключение

Одним из важнейших участков деятельности бухгалтерии любого предприятия, как в России, так и за рубежом, является учет заработной платы работников предприятия. Учет труда и заработной платы является одним из наиболее трудоемких и ответственных участков работы бухгалтера. Он по праву занимает одно из центральных мест во всей системе учета на предприятии.

Помимо расчетов по оплате труда на предприятиях с работниками осуществляются и расчеты по прочим операциям – расчеты по предоставленным займам (на индивидуальное жилищное строительство, приобретение садового домика и др.), расчеты по возмещению материального ущерба, расчеты за товары, проданные в кредит.

Актуальность рассмотренной нами темы заключается в том, что учет заработной платы на предприятиях является одним из важнейших разделов финансового и управленческого учета, так как расходы на оплату труда вместе с единым социальным налогом занимают значительный удельный вес в составе себестоимости, а значит, оказывают влияние на прибыль предприятия.

Контрольные вопросы

1. Основные понятия в учете оплаты труда. Фонд заработной платы и выплаты социального характера. Источники формирования фонда заработной платы.
2. Синтетический учет оплаты труда. Удержания и вычеты из сумм оплаты труда.
3. Учет расчетов с подотчетными лицами в синтетическом и аналитическом учете.
4. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.
5. Расчет среднего заработка для определения оплаты за неотработанное время. Расчет отпускных средств. Расчет больничного листа.
6. Документальное оформление учета личного состава, затрат труда и оплаты труда.

Тема 29. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

План

Введение

1. Элементы налогообложения.
2. Учет расчетов с бюджетом по НДС и налогу на прибыль.
3. Учет расчетов с внебюджетными фондами.

Заключение

Введение

Формирование бюджета государства, отдельной частью структуры которого в настоящее время в России является бюджет социальных фондов, преследует реализацию государственных функций, среди которых выделяется социальная функция. В бюджетном процессе можно выделить два основных момента: формирование и расходование бюджета. Во все времена для первого использовался налоговый метод, так как сбор налогов является единственным гарантом обеспечения деятельности государственного аппарата, отвечающего за определение целей и целевое использование бюджета. При этом сложно учесть интересы всех слоев общества, история знает множество примеров, когда преследование социальных целей и увеличение для этого ставок налогов сопровождалось негативными экономико-социальными последствиями.

Проблемы учета расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами имеют под собой целый комплекс вопросов технического и методического характера, что определяет актуальность выбранной темы. К техническим сложностям организации бухгалтерского учета относятся вопросы автоматизации учетного процесса, построение оптимальной структуры субсчетов, определение необходимого количества уровней для рационализации учетных процедур, быстрого поиска необходимой информации и целевого использования сформированной информации.

К методическим проблемам осуществления бухгалтерского учета расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами приводят регулярные изменения в системе нормативного регулирования учета в процессе реформирования в соответствии с международными нормами.

Тема настоящей лекции предполагает рассмотрение вопросов отражения в учете операций, связанных с расчетами с бюджетом и внебюджетными фондами.

1. Элементы налогообложения

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, в числе которых:

1) объект налогообложения – операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога;

2) налоговая база – стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения;

3) налоговый период – календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации;

4) налоговая ставка – величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы;

5) порядок исчисления налога – налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога;

6) порядок и сроки уплаты налога – уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном налоговым законодательством. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Конкретный порядок уплаты налога устанавливается в соответствии с [НК РФ](#) применительно к каждому налогу. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с налоговым законодательством;

7) налоговые льготы – предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими нало-

гоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. При этом нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут иметь индивидуальный характер. Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов.

2. Учет расчетов с бюджетом по НДС и налогу на прибыль

Расчеты с бюджетами (федеральным, региональными, местными) осуществляют путем перечисления начисленных в соответствии с расчетом платежей с расчетного счета организации. Эти расчеты отражаются на счете 68 «Расчетов по налогам и сборам», к которому открыт субсчет «Расчеты по налогу на прибыль». Ставка налога на прибыль составляет 24%. На основании расчетов авансовых платежей в бюджет, в течение квартала и налога с фактической прибыли по кредиту этого счета ежемесячно начисляются суммы налога на прибыль, причитающиеся бюджету. Начисленные в течение отчетного периода авансовые платежи в бюджет по налогам на прибыль и суммы, по этим налогам исходя из фактической прибыли (в окончательный расчет) должны относить в дебет счета 99 «Прибылей и убытков» на субсчет 99.2 «Налог на прибыль». Запись по начислению налога на прибыль следующая:

Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 68 «Расчетов по налогам и сборам», субсчет 68.4 «Расчеты по налогу на прибыль».

Таким образом, на субсчете 99.2 «Налог на прибыль» счета 99 «Прибыли и убытки», должна отражаться сумма, подлежащая взносу в бюджет. Факт перечисления денежных средств в бюджет отражается записью:

Д-т 68 «Расчетов по налогам и сборам» К-т 51 «Расчетный счет».

Сальдо по субсчету 68.4 «Расчеты по налогу на прибыль», открываемому к счету 68 «Расчетов по налогам и сборам», характеризует фактические результаты расчетов организации по платежам налога на прибыль. Дебетовое сальдо означает сумму переплаты налога в бюджет, кредитовое – сумму, причитающуюся бюджету на данную отчетную дату.

Расчеты по налогу на добавленную стоимость

Налогоплательщиками являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели (ИП);
- лица, признаваемые налогоплательщиками НДС, в связи с перемещением товаров через границу.

Налоговая база:

При реализации товаров (работ, услуг) = стоимости этих товаров (работ, услуг), исчисленной исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов, но за вычетом НДС.

При реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе = стоимости товаров (работ, услуг), исчисленной исходя из цен, указанных сторонами сделки, с учетом акцизов, но без НДС.

При реализации имущества, в стоимость которого входит НДС, налоговая база = стоимость реализованного имущества (по рыночным ценам) с учетом НДС, акцизов МИНУС остаточная стоимость имущества (с учетом переоценки).

При реализации предприятия в целом как имущественного комплекса налоговая база рассчитывается ОТДЕЛЬНО по каждому виду активов.

При передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг) для собственных нужд, датой определения налоговой базы считается день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Налоговые ставки:

Процентная ставка налога определяется государством и зависит от вида продаваемой продукции. Базовая ставка НДС – 18%. Для некоторых видов товаров (работ, услуг) действуют льготные ставки 0% и 10%. Например, для продуктов питания (кроме деликатесов), детских товаров, периодических изданий, лекарств и еще нескольких видов продукции установлена ставка 10%; ставка 0% предусмотрена для работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями по трубопроводному транспорту нефти, нефтепродуктов, газа, электроэнергии, в области космической деятельности и пр.

Расчет НДС, так же как и подача декларации, производится ежеквартально, по истечении трех месяцев, т.е. не позднее 20 числа месяца, следующего за отчетным кварталом. Для этого определяют разность двух показателей: «НДС к начислению» и «НДС к вычету».

Можно рассчитать суммы НДС на следующем примере.

Пример 1. Фирма занимается ремонтом и пошивом обуви и покупает у поставщика кожу. Цена данного материала составляет 30 000 руб., но поставщик продаст его нам за 35 400 руб. Это произошло потому, что на стоимость материала поставщик начислил НДС по ставке 18%, что составило 5 400 руб. ($30\,000 \cdot 18\% / 100\%$).

Следовательно, Ваша фирма уплатит за кожу помимо 30 000 руб. еще и НДС в сумме 5 400 руб. Поставщик получит от Вас 35 400 руб., из которых 30 000 руб. оставит себе, а 5 400 руб. перечислит государству в виде налога на добавленную стоимость. Таким образом, он заплатит налог, который фактически уже был оплачен Вами.

Вместе с материалом, который Вы получаете от поставщика, должна быть НАКЛАДНАЯ, которая документально подтвердит поступление ко-

жи, и СЧЕТ-ФАКТУРА. В последней будет указан выделенный НДС, т. е. 5 400 руб.

Счет-фактура оформляется в двух экземплярах, один из них получает покупатель (Вы), а другой остается у продавца (поставщика кожи). Вы регистрируете полученную счет-фактуру в Журнале регистрации полученных счетов-фактур и в специальном реестре – Книге покупок, и пускаете полученные материалы на производство обуви. Однако их стоимость будет равна 30 000 руб. При этом налог, который Вы заплатили поставщику, пока не трогаете.

Спустя какое-то время к Вам приходит оптовый покупатель и просит ему продать партию обуви общей стоимостью 80 000 руб. Теперь Вам необходимо будет начислить НДС на продаваемую продукцию, т.е. вместо 80 000 руб. Ваш покупатель заплатит 94 400 руб., из которых 80 000 руб. – Ваши, а 14 400 руб. – государственные, в виде НДС. Вы выпишите покупателю обуви накладную на товар и счет-фактуру (с НДС 18%) в двух экземплярах (один из них останется у Вас). Далее в Журнале регистрации выданных счетов-фактур и в Книге продаж отразите тот самый налог.

Теперь у Вас появляется обязанность по уплате НДС в бюджет (14 400 руб.). Дело в том, что в эту сумму вошла еще и кожа, приобретенную когда-то у поставщика, которая в свою очередь тоже облагалась налогом, только со стороны продавца. Тогда Вы заплатили 5 400 руб. (налог «висел» все это время) Значит, согласно законодательству, Вы имеете право вычесть из суммы, положенной государству (14 400 руб.), сумму ранее заплаченного налога (5 400 руб.). Ранее уплаченный поставщику налог называется «принят к зачету» либо «зачтен». В итоге Вы заплатите только 9 000 руб. (14 400 – 5 400).

Для того чтобы принять НДС к вычету, необходимо обеспечить выполнение двух условий:

- наличие счета-фактуры;
- активы, по которым зачитывается НДС, должны быть приняты к учету, т. е. материалы (товары) оприходованы, работы приняты, услуги оказаны.

Отразим операции бухгалтерскими проводками

Хозяйственная операция	Сумма, руб.	Дт	Кт
1. Выделен НДС в счете поставщика за приобретенную кожу	5400	19 »Налог на добавленную стоимость»	60 »Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
2. Зачтен НДС, предназначенный к уплате в бюджет	5400	68 «Расчеты по налогам и сборам»	19 »Налог на добавленную стоимость»
3. Начислен НДС при реализации партии обуви покупателю	14400	90-3 »Налог на добавленную стоимость»	68 «Расчеты по налогам и сборам»
4. Уплачен НДС в бюджет (3-2)	9000	68 «Расчеты по налогам и сборам»	51 »Расчетный счет»

Сущность налога на добавленную стоимость в том, что это и есть разница между тем, что Вы должны заплатить государству на проданный товар (14400, результат в Книге продаж) и тем, что Вы купили, уже уплатив НДС поставщика (5400, результат в Книге покупок).

Пример 2. Таможенная стоимость товаров \$14 000. Курс ЦБРФ = 30.2 руб. Ставка таможенной пошлины 15%, ставка НДС 18%.

Определить сумму НДС, уплаченную таможенному органу.

- 1) Стоимость товара, выраженная в рублях: $14\,000 * 30.2 = 422\,800$ руб.
- 2) Сумма НДС: $422\,800 * 1,15 * 0,18 = 87\,519,6$ руб.

Пример 3. Стоимость продукции с учетом НДС – 295 тыс.руб. Ставка НДС 18%, ставка акциза 15%. Определить сумму акциза.

- 1) Определяем стоимость продукции без НДС: $295\,000 / 1,18 = 250\,000$ руб.
- 2) Теперь осталось посчитать сумму акциза в 250 000 руб.: $(250\,000 * 15) / 115 = 32\,609$ руб.

Освобождаются от уплаты налога:

– организации и ИП, у которых за три предыдущих последовательных календарных месяца (например, с января по март) сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в целом (за три месяца) 2 000 000 рублей.

Кроме тех, кто реализует подакцизные товары или ввозит товар на территорию РФ.

Подакцизные товары прописаны в ст. 181 НК РФ.

Организации и ИП, освобожденные от уплаты НДС, могут использовать это право (с уведомления налогового органа) в течение последующих 12 месяцев, но только в том случае, если совокупная выручка за три последовательных месяца не превышала 2 млн. руб. В противном случае, они утрачивают данное право и возмещают налог [15, с. 50].

Не облагаются НДС:

- безвозмездная передача органам государственной власти и органам местного самоуправления жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов;

- выполнение работ (оказание услуг) казенными, бюджетными и автономными учреждениями по госзаказу;

- операции по реализации земельных участков (долей в них);

- передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам);

- реализация предметов религиозного назначения;

- осуществление банками банковских операций;

- реализация изделий народных художественных промыслов;

- оказание страховых услуг;

- услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми;

- продукты питания, непосредственно произведенные столовыми образовательных и медицинских организаций;

- ритуальные услуги;

- монеты из драгоценных металлов;

- и др.

Расчеты по налогу на прибыль

Налог на прибыль является прямым налогом. Объектом обложения является прибыль организации, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признается доход, уменьшенный на величину произведенных расходов. Доходы включают доходы от продажи продукции (работ, услуг), имущественных прав и внереализационных доходов.

Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) без НДС и акцизов и затратами на производство и продажу, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг). Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ и услуг, указанная сторонами сделки, и предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Прибыль определяется на основе первичных документов и документов налогового учета.

Доходы, стоимость которых выражена в условных единицах, пересчитываются в рубли в зависимости от выбранного в учетной политике для целей налогообложения метода признания доходов и учитываются в совокупности с доходами, стоимость которых выражена в рублях.

Амортизируемым имуществом являются имущество, результаты интеллектуальной деятельности и другие объекты интеллектуальной собственности, которые находятся у организации на правах собственности и используются им для извлечения дохода, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства:

- переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование;
- переведенные по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также находящиеся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев.

Внереализационными расходами являются обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанные с производством и реализацией.

К внереализационным расходам приравниваются убытки, полученные в отчетном периоде.

Финансовые результаты от реализации продукции (работ, услуг) Отражаются на счете 90 «Продажи», от прочих доходов и расходов – на счете 91 «Прочие доходы и расходы» и определяются как разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами по этим счетам. Дебетовое (убыток) или кредитовое (прибыль) сальдо по счетам 90, 91 списывается в текущем отчетном периоде со счетов 90, 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Налоговой базой по налогу на прибыль является денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. Прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала года.

Если в отчетном периоде получен убыток, то в данном отчетном периоде налоговая база признается равной нулю. Организации, понесшие убытки в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного убытка или на часть этой суммы. При этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном периоде не может превышать 30 % налоговой базы. Перенос убытка на будущее можно осуществлять в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток.

Если убытки получены более чем в одном налоговом периоде, перенос таких убытков на будущее осуществляется в той очередности, в которой они получены.

Налог на прибыль, полученный от этих доходов, исчисляется по ставке в размере 20%, в том числе: сумма налога в размере 2% зачисляется

в федеральный бюджет, в размере 18% - в бюджеты субъектов Российской Федерации.

По доходам, полученным от долевого участия в других организациях в виде дивидендов, применяются следующие ставки:

1) 0% - по дивидендам, полученным от российских организаций российскими организациями и физическими лицами - налоговыми резидентами Российской Федерации;

2) 9 процентов – по доходам, полученным в виде дивидендов от российских и иностранных организаций российскими организациями, не указанными в подпункте 1 настоящего пункта

3) 15% - по дивидендам, полученным от российских организаций иностранными организациями, а также по дивидендам, полученным российскими организациями от иностранных организаций.

Сумма налога, полученная от долевого участия в других организациях, зачисляется в федеральный бюджет. По операциям с отдельными видами долговых обязательств применяется ставка 15% - по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам; 9% – по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам; 0% – по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным облигациям.

Отчетными периодами для организаций, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, признаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

Начисление авансовых платежей по налогу на прибыль может быть отражено бухгалтерской записью:

· Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»

К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»; перечисление их в бюджет

· Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»

К-тсч. 51 «Расчетные счета».

Организации по итогам каждого отчетного периода исчисляют сумму авансового платежа на основе прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом, с начала года до окончания отчетного периода и ставки налога на прибыль.

В соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» разница между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком) отчетного периода, образовавшаяся в результате применения различных правил признания доходов и расходов; которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из постоянных и временных разниц.

Под постоянным налоговым обязательством понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Она определяется как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль.

Постоянные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском учете по дебету счета 99, субсчет «Постоянное налоговое обязательство», в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Под временными разнициами понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль – в другом или других отчетных периодах. При формировании налогооблагаемой прибыли временные разнициа приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

В зависимости от характера влияния временных разниц на налогооблагаемую прибыль они подразделяются на;

- а) вычитаемые временные разнициа;
- б) налогооблагаемые временные разнициа.

Вычитаемые временные разнициа и налогооблагаемые временные разнициа отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете особенно: в аналитическом учете соответствующего счета учета активов и обязательств, в оценке которых возникла вычитаемая временная разнициа или налогооблагаемая временная разнициа.

Под отложенным налоговым активом понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет в следующем за отчетным или последующих налоговых периодах. Отложенные налоговые активы признаются организацией в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разнициа, при условии, что организация получит налогооблагаемую прибыль. Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете с учетом всех вычитаемых временных разниц, за исключением случаев существования вероятности, когда вычитаемая временная разнициа не будет уменьшена или полностью погашена в последующих отчетных периодах.

В аналитическом учете отложенные налоговые активы учитываются дифференцированно по видам активов, в оценке которых возникла вычитаемая временная разнициа.

Отложенные налоговые активы определяются как произведение вычитаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на счете 09 «Отложенные налоговые активы».

По дебету счета 09 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

По кредиту счета 09 в корреспонденции с дебетом счета 68 отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

Сумма отложенного налогового актива при выбытии объекта актива, по которому она была начислена, списывается с кредита счета 09 в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Пример. Организация 10 февраля 2013 г. приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 120 тыс. руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль -- 20 %.

Организация в целях бухгалтерского учета начисляет амортизацию путем применения метода уменьшаемого остатка, в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль -- линейный метод.

При составлении бухгалтерской отчетности и налоговой декларации по налогу на прибыль за 2013 г. получились следующие данные: Вычитаемая временная разница при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2013 г. составила 20 000 руб. (40 000 руб. – 20000 руб.).

Отложенный налоговый актив при определении налоговой базы по налогу на прибыль за 2013 г. составил 4000 руб. (20 000 руб. $\times$ 20% $\times$ 100), который отражается бухгалтерской записью: Д-т сч. 09 «Отложенные налоговые активы» 4000 руб. К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам» 4000 руб.

Под отложенным налоговым обязательством понимается та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

В бухгалтерском балансе организации предоставляется право отражать сальдированную (свернутую) сумму отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства при одновременном наличии следующих условий:

а) наличие в организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства учитываются при расчете налога на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль определяется как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль. Учитывается он в бухгалтерском учете на счете 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условный расход (условный доход)». Сумма начисления условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается по дебету счета 99, субсчет «Условный расход по налогу на прибыль», в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Порядок учета расчетов по акцизам

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с акцизами, используются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным

материальным ценностям», и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по акцизам».

По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «Акцизы по оплаченным материальным ценностям», организация отражает суммы акцизов, уплаченные поставщикам за подакцизные товары, используемые в качестве сырья для производства подакцизных товаров; в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По мере списания на производство оприходованных материалов и оплаты их поставщиками суммы акцизов списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68.

В этих целях должен быть организован отдельный учет акцизов как по оприходованным и оплаченным приобретенным материальным ценностям, так и по не оприходованным, и неоплаченным.

Суммы акцизов, исчисленных по проданной продукции, отражаются по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (при методе продажи продукции «по отгрузке») или кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (при методе продажи продукции «по оплате»). По мере оплаты проданной продукции задолженность перед бюджетом по акцизам оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 76 и кредиту счета 68.

Налогоплательщики самостоятельно осуществляют расчет суммы акцизов, подлежащей уплате в бюджет по итогам каждого налогового периода, путем составления налоговой декларации по соответствующей форме, разработанной Министерством РФ по налогам и сборам. Общими составными элементами в методике исчисления суммы акцизов по подакцизным товарам во всех применяемых формах деклараций являются:

- расчет налоговой базы за истекший налоговый период;
- расчет суммы акциза, исходя из сложившейся налоговой базы за тот же налоговый период.

Акциз по подакцизным товарам (за исключением нефтепродуктов) уплачивается по месту производства таких товаров.

Пример 1. ООО зарегистрировано в городе «А». В январе 2012 г. по заказу ООО в городе «Б» произведено 52 000 л водки. Акциз в размере 3 307 200 р. будет уплачен в городе «Б».

Уплата налога при совершении операций с нефтепродуктами производится по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения каждого из его обособленных подразделений, исходя из доли налога, приходящейся на них, определяемой как величина удельного веса объема реализации нефтепродуктов (в натуральном выражении) обособленным подразделением в общем объеме реализации нефтепродуктов.

Пример 2. ЗАО зарегистрированное в г. «А», перерабатывает нефть и реализует нефтепродукты в г. «А» и «Б». Объем реализации дизельного топлива в январе 2012 г. в г. «Б» составил – 220 т, в г. «А» – 450 т. Поскольку оба города находятся в одной области, то уплата акциза за проданное топливо будет произведена по месту регистрации головного предприятия – в г. «А», в размере $(450 \text{ т} + 220 \text{ т}) \cdot 1080 \text{ р.} = 723 \text{ 600 р.}$

Сумма акциза определяется как произведение налоговой ставки по соответствующему виду подакцизных товаров на величину исчисленной налоговой базы. Полученные результаты суммируются, и таким образом рассчитывается общая сумма акциза за истекший налоговый период. Подобный метод исчисления суммы акциза возможен лишь на основе ведения раздельного учета облагаемых операций по видам и наименованиям подакцизных товаров применительно к установленным ставкам налогообложения. Это особенно важно в тех случаях, когда внутри одного и того же вида подакцизных товаров применяются различные ставки налогообложения. Например, по пиву в зависимости от величины содержания этилового спирта в 1 литре предусматриваются три уровня налоговых ставок: 0 р.; 1 р. 75 к. и 6 р. 28 к. за 1 литр пива. В соответствии с п. 7 ст. 194 НК РФ сумма акциза по товарам определяется по максимальной ставке, если налогоплательщик не ведет раздельного учета операций с подакцизными товарами, облагаемых по разным ставкам налога.

При исчислении суммы акциза по облагаемым операциям в отношении алкогольной и спиртосодержащей продукции установленные формы деклараций обязывают налогоплательщиков осуществлять пересчет налоговой базы соответственно на 100 %-й этиловый спирт.

Сумма акциза по подакцизным товарам с комбинированными налоговыми ставками определяется как результат от сложения двух величин, полученных путем умножения каждой составной части комбинированной ставки (т. е. специфической и адвалорной налоговых ставок) на налоговую базу, исчисленную соответственно в натуральном и стоимостном выражении.

Сумма акциза, исчисленная в соответствующем налоговом периоде, часто отличается от суммы акциза, подлежащей уплате в бюджет. Это объясняется следующими причинами:

1. Налоговым кодексом РФ предусматривается уменьшение начисленной суммы акцизов на величину налоговых вычетов.

2. Сумма начисленного налога по реализованным табачным изделиям и алкогольной продукции уменьшается на величину произведенного авансового платежа в связи с приобретением акцизных либо специальных региональных марок. Указанные товары подлежат обязательной маркировке в целях обеспечения более полного сбора акцизов и усиления государственного контроля по их реализации.

3. В число налоговых вычетов включаются и суммы акциза, исчисленные налогоплательщиком с авансовых и иных платежей, полученных в

счет оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров, после осуществления операций по реализации и отражения их в учете.

3. Учет расчетов с внебюджетными фондами

Учет начисленных взносов по отдельному физическому лицу ведется в индивидуальной карточке ПФР и ФСС РФ. В индивидуальной карточке взносы распределены по соответствующим внебюджетным фондам. Аналитический учет страховых взносов, начисленных с выплат одного физического лица, ведется в рублях и копейках нарастающим итогом с начала года.

Величина страховых взносов, рассчитанных за месяц в целом по страхователю в каждый внебюджетный фонд, равняется сумме страховых взносов, начисленных за этот месяц в соответствующий фонд в индивидуальных карточках физических лиц. Она также получается умножением показателя облагаемой базы из сводной таблицы на тариф страховых взносов в соответствующий фонд. Учет страховых взносов ведется в рублях и копейках. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению в РФ по РБ ведется на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». К счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» могут быть открыты субсчета: 69-1 «Расчеты по социальному страхованию», 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию». На субсчете 69-1 «Расчеты по социальному страхованию» учитываются расходы по социальному страхованию работников организации. На субсчете 69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» учитываются расходы по пенсионному обеспечению работников организации. На субсчете 69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» учитываются расчеты по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

При наличии у организации расчетов по другим видам социального страхования и обеспечения к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» открываются дополнительные субсчета.

Счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» кредитруется на суммы платежей на социальное страхование и обеспечение работников, а также обязательства медицинское страхование их, подлежащие перечислению в соответствующие фонды. При этом записи производятся в корреспонденции:

- со счетами, на которых отражено начисление оплаты труда, – в части отчислений, производимых за счет организации;
- счетом 70 «Расчеты персоналом по оплате труда» – в части отчислений, производимых за счет работников организации. Кроме того, по кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» в корреспонденции со счетом прибылей и убытков или расчетов с работниками по прочим операциям (в части расчетов с виновными лицами) отра-

жается начисленная сумма пеней за несвоевременный взнос платежей, а в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета» – суммы, полученные в случаях превышения соответствующих расходов над платежами.

По дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» отражаются перечисленные суммы платежей, а также суммы, выплачиваемые за счет платежей на социальное страхование, пенсионное обеспечение, обязательное медицинское страхование.

Хозяйственные операции по страховым взносам

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Перечислены средства в счет погашения задолженности перед органами социального страхования	69	51
2	Начислены пособия по временной нетрудоспособности за счет ФСС РФ	69-1	70
3	Отражена задолженность по уплате страховых взносов на заработную плату лиц, непосредственно занятых в капитальном строительстве	08	69
4	Начислены страховые взносы по заработной плате работников основного производства	20	69-1
5	Начислены страховые взносы по заработной плате работников, выполняющих работу общепроизводственного назначения	25	69-1
6	Начислены страховые взносы по заработной плате работников, выполняющих работу общехозяйственного назначения	26	69-1
7	Начислены страховые взносы по заработной плате работников вспомогательного производства	23	69-1
8	Начислены страховые взносы по заработной плате работников, выполняющих работу по исправлению брака	28	69-1
9	Начислены страховые взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний по начисленной заработной плате, включенной в затраты по обслуживающим производствам и хозяйствам	29	69
10	Отражена задолженность по уплате страховых взносов на заработную плату лиц, непосредственно занятых продажей продукции, товаров, работ, услуг.	44	69
11	Поступили средства из ФСС РФ на выплату пособия	51	69
12	Начислены страховые взносы по обязательному ПС	69-4	69-2
13	Произведены за счет сотрудников организации начисления по страховым взносам	70	69
14	Начислены пени за несвоевременную уплату страховых взносов	99	69

Заключение

Налогоплательщиками являются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели (ИП);
- лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через границу.

Сущность налога на добавленную стоимость в том, что это разница между тем, что Вы должны заплатить государству на проданный товар (результат в Книге продаж) и тем, что Вы купили, уже уплатив НДС поставщика. Процентная ставка налога определяется государством и зависит от вида продаваемой продукции. Базовая ставка НДС – 18%. Для некоторых видов товаров (работ, услуг) действуют льготные ставки 0% и 10%.

Налог на прибыль является прямым налогом. Объектом обложения является прибыль организации, полученная налогоплательщиком. Прибылью для российских организаций признается доход, уменьшенный на величину произведенных расходов. Налог на прибыль, полученный от доходов, исчисляется по ставке в размере 20 %, в том числе: сумма налога в размере 2% зачисляется в федеральный бюджет, в размере 18% -- в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Общими составными элементами в методике исчисления суммы акцизов по подакцизным товарам во всех применяемых формах деклараций являются:

- расчет налоговой базы за истекший налоговый период;
- расчет суммы акциза, исходя из сложившейся налоговой базы за тот же налоговый период.

С введением в действие гл. 22 НК РФ «Акцизы» вопросы правового регулирования практики применения акцизов в Российской Федерации поднялись на качественно новый уровень. Это имеет большое значение для более полного использования государством фискальных возможностей этого налога, которые еще не исчерпаны и, по-видимому, могут быть существенно расширены. Во-первых, за счет изыскания новых сфер применения акцизов. Во-вторых, посредством совершенствования организации их сбора, особенно в такой значимой в фискальном отношении области хозяйствования, как производство и оборот этилового спирта и алкогольной продукции, которая требует усиления ее государственного регулирования. Таким образом, акцизы имеют вполне реальные перспективы дальнейшего повышения фискальной значимости в формировании доходов государства.

Контрольные вопросы

1. Элементы налогообложения. Учет расчетов с бюджетом.
2. Учет НДС.
3. Учет расчетов с внебюджетными фондами.
4. Отложенные налоговые активы и обязательства.
5. Порядок расчета налога на прибыль.
6. Порядок расчета НДС.

Тема 30. Учет финансовых результатов

План

Введение

1. Виды финансовых результатов и порядок их формирования
 2. Учет доходов и расходов
 3. Учет прибылей и убытков
- #### Заключение

Введение

Финансовый результат представляет собой разницу от сравнения сумм доходов и расходов организации.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 доходами организации в бухгалтерском учете признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов в форме денежных средств, иного имущества или погашение обязательств, приводящие к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников.

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод организации в результате выбытия активов или возникновения обязательств, приводящие к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников.

Важнейшим показателем деловой активности организации является величина текущего финансового результата за определенный период – прибыли. В деловом мире сведения о формировании и использовании прибыли рассматриваются как особо значимая часть финансового мониторинга организации, дополняющая информацию, представленную в бухгалтерском балансе в виде окончательного оформленного результата.

1. Виды финансовых результатов и порядок их формирования

В соответствии с требованиями ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» организация обязана формировать следующие числовые показатели: валовую прибыль; прибыль (убыток) от продаж; прибыль (убыток) до налогообложения; прибыль (убыток) от обычной деятельности; чистую (нераспределенную) прибыль или непокрытый убыток.

Валовая прибыль (убыток) – показатель, определяемый как разница между выручкой от продажи товаров, продукции, работ, услуг за вычетом НДС и других косвенных налогов и себестоимостью проданных товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов).

Прибыль (убыток) от продаж – показатель, определяемый как разница между валовой прибылью (убытком) и суммой коммерческих и управленческих расходов организации.

Прибыль (убыток) до налогообложения – показатель, определяемый как разница между прибылью (убытком) от продаж, увеличенной на сумму процентов к получению, доходов от участия в других организациях, прочих доходов и расходов, и величиной процентов к уплате.

Прибыль (убыток) от обычной деятельности – показатель, определяемый как разница между прибылью (убытком) до налогообложения и текущим налогом на прибыль, скорректированный на величину отложенных налоговых активов (обязательств), сформированных с учетом требований ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Чистая (нераспределенная) прибыль (непокрытый убыток) – показатель, определяемый как величина прибыли (убытка) от обычной деятельности, увеличенная (уменьшенная) на сумму чрезвычайных доходов (расходов) отчетного периода.

Кроме того, современная практика отечественного бухгалтерского учета предполагает, начиная с составления отчетности за 2008 г., формирование еще двух показателей прибыли (убытка): базовой прибыли (убытка) на акцию; разведенной прибыли (убытка) на акцию.

Из названий показателей следует, что они должны определяться только акционерными обществами. Порядок их определения раскрыт в Методических рекомендациях по раскрытию прибыли, приходящейся на одну акцию. Данными рекомендациями определено, что:

Базовая прибыль (убыток) на акцию – это отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в течение этого периода в обращении. При этом под *базовой прибылью (убытком)* понимается прибыль (убыток) отчетного периода после налогообложения, уменьшенная на сумму дивидендов, начисленных за отчетный период по привилегированным акциям;

Разведенная прибыль (убыток) на акцию – это величина, сформированная путем уменьшения базовой прибыли (увеличения убытка), в

следствие допущения о возможности в предстоящем отчетном периоде выпуска в обращения дополнительных обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов, за исключением их выпуска путем дробления либо в пределах суммы дооценки основных средств, направленной на увеличение уставного капитала.

Из вышеизложенного следует, что базовым для определения понятия прибыли для целей бухгалтерского учета выступает показатель валовой прибыли. Вместе с тем, порядок его определения зависит от признания организацией доходов исходя из требований ПБУ 9/99 и расходов исходя из требований ПБУ 10/99.

В соответствии с ПБУ 9/99 *доходы организации* – это увеличение экономических выгод в результате поступления активов и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала организации, за исключением его увеличения вследствие вкладов участников (собственников). В зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности организации различают:

доходы от обычных видов деятельности;

прочие доходы.

Изучение положений ПБУ 9/99 позволяет сделать вывод, что обычными для организации, являются виды деятельности, предусмотренные ее учредительными документами. Соответственно, в общем плане, *под доходами от обычных видов деятельности* следует понимать выручку, полученную от осуществления деятельности, предусмотренной учредительными документами организации.

Под *прочими доходами* следует понимать: доходы от совместной деятельности; поступления от реализации основных средств организации; проценты за предоставление в пользование, в т.ч. кредитному учреждению, денежных средств; полученные штрафы, пени, неустойки; полученные безвозмездно активы; поступления в возмещение убытков; выявленная в отчетном году прибыль прошлых лет; суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности; суммы дооценки активов и т.п. поступления.

Для определения прибыли доходы, сформированные с учетом требований ПБУ 9/99 подлежат корректировке на величину расходов. Под *расходами организации* понимается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением его уменьшения по решению участников (собственников).

По аналогии с доходами, расходы организации подразделяются на:

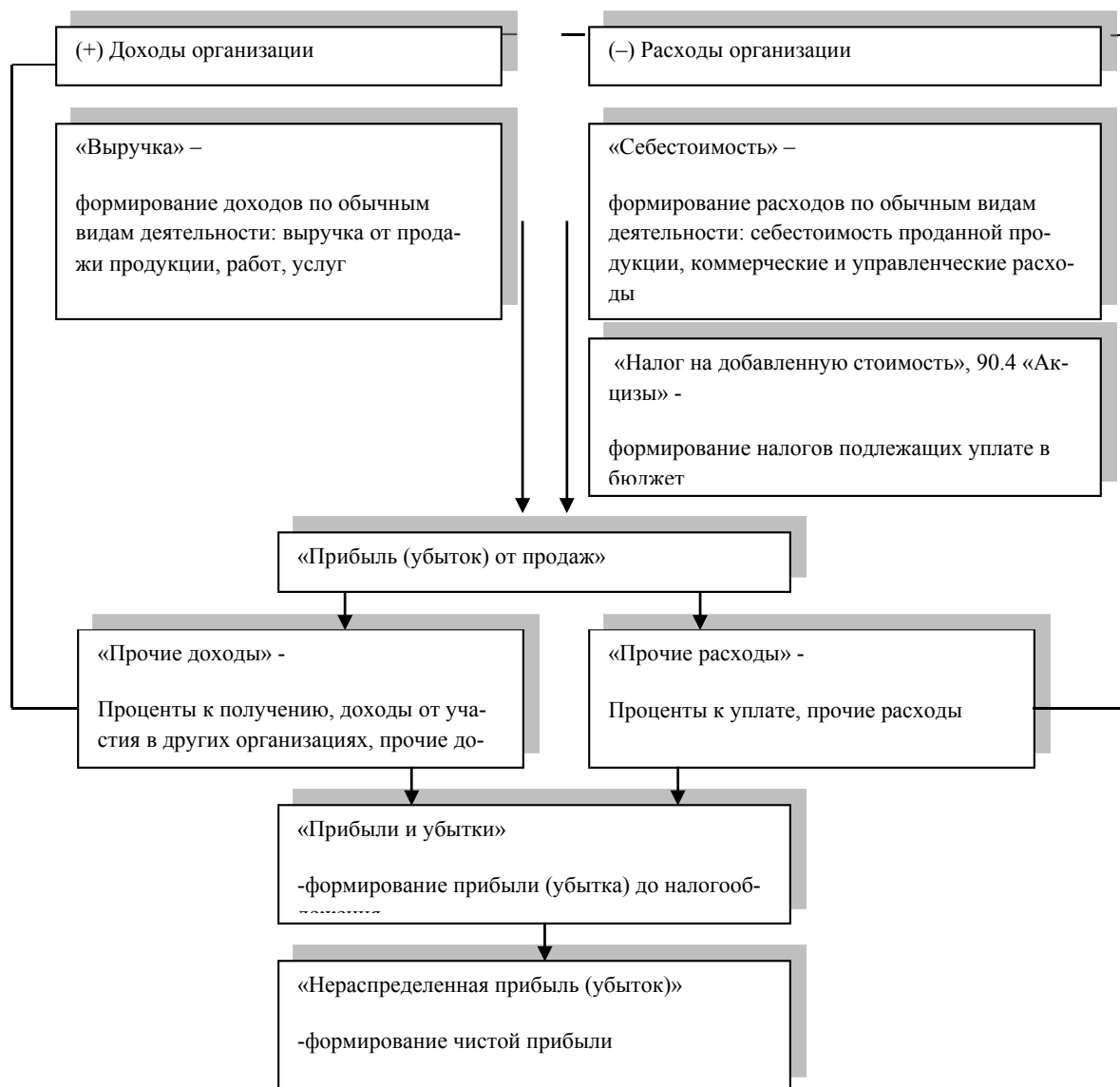
расходы по обычным видам деятельности;

прочие расходы.

В общем плане, *под расходами по обычным видам деятельности* следует понимать расходы на изготовление (приобретение) и реализацию

продукции, работ, услуг (товаров) в соответствии с учредительными документами организации.

Исходя из изложенного выше, представим обобщенную схему формирования финансовых результатов деятельности организации.



Еще одним важным моментом в процессе определения показателей прибыли (валовой, от продаж и т.д.) является порядок признания доходов и расходов. Это связано с тем, что не каждый факт получения или выбытия объектов бухгалтерского учета признается в качестве дохода или расхода соответственно. Обобщение положений ПБУ 9/99 и 10/99 позволяет сформулировать следующие условия их признания: сумма дохода (расхода) может быть определена; доход получен, а расход осуществлен в соответствии с требованиями законодательства; имеется достаточная уверенность в том, что в результате конкретной операции для организации произойдет увеличение или уменьшение экономических выгод.

В практическом плане представляет интерес порядок планирования прибыли на предприятии. Как правило, планирование прибыли производится отдельно по видам деятельности. В процессе планирования важно максимально учесть факторы, которые могут оказать влияние на финансовые результаты.

На практике применяются различные *методы* планирования прибыли. Наиболее распространенным является метод прямого счета.

При прямом счете планируемая прибыль на продукцию, подлежащую реализации в предстоящем периоде, определяется как разница между планируемой выручкой от реализации продукции в действующих ценах (без налога на добавленную стоимость и акцизов) и полной себестоимостью продукции, реализуемой в предстоящем периоде. Этот метод расчета наиболее эффективен при выпуске небольшого ассортимента продукции.

Метод прямого счета используется при обосновании создания нового или расширения действующего предприятия либо при осуществлении какого-либо проекта. Разновидностью метода прямого счета является метод поассортиментного планирования прибыли (т.е. определения прибыли по каждой ассортиментной группе).

Достоинством метода прямого счета является его простота. Однако его целесообразно использовать при планировании прибыли на краткосрочный период. Для составления плана прибыли используются и другие методы, например анализ лимита рентабельности, прогноз рентабельности, анализ перекрытия ликвидности, нормативный метод, метод экстраполяции, а также другие аналитические методы.

При распределении прибыли, определении основных направлений ее использования, прежде всего, учитывается состояние конкурентной среды, которая может диктовать необходимость существенного расширения и обновления производственного потенциала предприятия.

Законодательно распределение прибыли регулируется в той ее части, которая поступает в бюджеты различных уровней в виде налогов и других обязательных платежей. Объектом распределения на предприятии является чистая (нераспределенная) прибыль. Государство не устанавливает каких-либо нормативов распределения прибыли, за исключением установления в ряде случаев размеров отчислений в резервный фонд, регулирования порядка формирования резерва по сомнительным долгам, определения направлений использования средств подведомственных организаций (учреждений), полученных от осуществления в разрешенных случаях предпринимательской деятельности.

Финансовый результат определяет по счету 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету – расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т.е. нарастающим итогом с начала года. Сопостав-

ление кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяю конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

- а) финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг);
- б) финансовый результат от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества;
- в) операционных доходов и расходов (за вычетом результатов от продажи имущества);
- г) внереализационных прибылей и убытков;
- д) чрезвычайных доходов и расходов.

Различие между этими составляющими частями прибыли и убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяет по счету 90 «Продажи». Со счета 90 «Прибыли и убытки» обычной деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продажи имущества, операционные и внереализационные доходы и расходы вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», с которого затем ежемесячно списывают на счет 90.

Чрезвычайные доходы и расходы сразу относят на счет 99 без предварительной записи на промежуточных счетах в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.

Кроме того, по дебету счета 99 отражают начисленные платежи на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетами 68 «Расчеты по налогам и сборам». Платежи по перерасчетам по налогу на прибыль так же отражается на счете 99 и 68.

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыль и убытки» закрывается. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сума убытка списывается с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Организация получает основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг (реализационный финансовый результат). Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) определяют, как разницу между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством РФ, и затратами на ее производство и продажу.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяют по счету 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним.

На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по: готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам; работам и услугам промышленного и непромышленного характера; купленным изделиям (приобретенным для комплектации); строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геологоразведочным, научно-исследовательским и т. п. работам; услугам связи и по перевозке грузов и пассажиров; транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям; предоставлено за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставлено за плату прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участию в уставных капиталах других организаций и т. п.

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнение работ, оказание услуг и др. отражается по кредиту счета 90 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров работ услуг и др. списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет счета 90 «Продажи».

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается выручка от продажи продукции в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В дебет счета 90 списывают фактическую себестоимость продукции с кредита счетов учета затрат на производство продукции. В тех отраслях, где фактическую себестоимость продукции определяют в конце года (растениеводство и т.п.), в течение года на счете 90 списывают плановую себестоимость продукции. По окончании года определяют отклонение фактической себестоимости продукции от плановой и выявленное отклонение списывают в дебет счета 90 с кредита счетов учета затрат на производство продукции.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 отражается продажная стоимость проданных товаров, а по дебету – их учетная стоимость с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относятся к проданным товарам.

К счету 90 «Продажа» могут быть открыты субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убытки от продаж».

На субсчетах 90-1, 90-2, 90-3, 90-4 учитывается соответственно поступившая выручка от продажи продукции себестоимость проданной продукции, начисленные НДС и акцизы.

Организации – плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 90-5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 90-9 предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 90-1, 90-2, 90-4, 90-5 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и 90-5 и кредитового оборота по субсчету 90-1 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90, закрываются внутренними записями на субсчет 90-9.

Аналитический учет по счету 90 ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполнение работ и оказание услуг, а при необходимости и по другим направлениям.

2. Учет доходов и расходов

Показатель «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции работ услуг отражает выручку от продажи готовой продукции, работ, услуг, товаров и т. д.,

Внешним условием признания выручки в бухгалтерском учете является переход права собственности на продукцию от продавца к потребителю (подп. «г» п.12 ПБУ 9/99 «Доходы организации»). При выполнении работ (оказание услуг) выручка признается, когда работа или услуга принята заказчиком.

Выручка от продажи учитывается по кредиту счета 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка», и определяется по методу счета по отгрузке независимо от момента признания выручки в целях налогообложения. При этом в бухгалтерском учете делается проводка:

Дебет счета 62, 50 – Кредит счета 90-1 – отражена выручка от продажи продукции товаров работ услуг.

Выручка показывается за минусом НДС, акцизов и экспортных пошлин, на сумму которых бухгалтерском учете делается запись:

Дебет счета 90-3 – кредит счета 68 – отражена сумма налоговых обязательств организации по налогам и сборам.

Расходы признаются в бухгалтерском учете при одновременном соблюдении 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.

Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете организации признаются дебеторская задолженность.

В зависимости от учетной политики по этой строке может отражаться как полная производственная себестоимость проданной продукции, выполненных работ, оказание услуг, так и сокращенная себестоимость, когда общехозяйственные расходы списывают в дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж». При формировании данного отчетного показателя в бухгалтерском учете организации делятся следующие записи в зависимости от профиля своей деятельности.

1. Предприятия, производящие и реализующие готовую продукцию:

Дебет счета 90 – Кредит счетов 43, 45 – списана себестоимость проданной продукции.

2. Предприятия торговли и общественного питания:

Дебет счета 90 – Кредит счета 41 – списана покупная стоимость товара (без НДС).

3. Предприятия, выполнение работы, оказывающие услуги:

Дебет счета 90 – Кредит счета 20 – списана себестоимость оказание работ, услуг.

Дебет счета 90-2 – Кредит счета 40 – превышение фактической себестоимости готово продукции над нормальной (плановой), если фактическая себестоимость превысила нормальную;

Дебета счета 90-2 – Кредит счета 40 (сторно) – себестоимость продукции уменьшена на сумму превышения плановой себестоимости над фактической.

При определении себестоимости проданных продукции, работ, услуг следует руководствоваться требованиями ПБУ 10/99 «расходы организации», отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции, работ, услуг.

На производственных предприятиях учет прочих доходов и расходов ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». На этом счете учитываются как операционные, так и внереализационные доходы и расходы.

Операционные доходы и расходы возникают при совершении хозяйственных операций, а внереализационные расходы и доходы – в результате фактов хозяйственной жизни, как правило, мало связанных с процессом деятельности организации. Состав внереализационных и операционных

доходов и расходов определен ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

К счету 91 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Прочие доходы»;
- 2 «Прочие расходы»;
- 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Аналитический учет по субсчетам к счету 91 «Прочие доходы и расходы» следует вести по каждому виду прочих доходов и расходов.

На операционных доходов и расходов отражается:

1. Поступления (расходы), связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (данная операция не является предметом деятельности организации):

а) дебет счета 76 «Расходы с разными дебеторами кредиторами», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы» – начисленная арендная плата;

б) дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС;

в) дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит счета 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебеторами» – перечислена арендная плата.

К данному виду расходов также относятся суммы амортизации по имуществу, сданному в аренду, и другие затраты, производимые за счет арендодателя.

Начисление амортизации по имуществу, сданному в аренду, отражается:

дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредита счета 02 «Амортизация основных средств».

2. Производственные (расходы), связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности.

Права на использование объекта промышленной собственности предоставляется на основании лицензионного договора, зарегистрированного в государственном патентном ведомстве.

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующим образом:

дебет счета 76-1 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы» – начисление услуг, связанных с предоставлением прав на объекты интеллектуальной собственности;

дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредита счета 68 «Расчеты по налогам» и сборам начисление НДС;

кредита счета 51 «Расчетные счета»,

кредита счета 76 «Расчеты с разными кредиторами и дебеторами» – перечисление кредитором задолженности.

Начисление амортизации по объектам интеллектуальной собственности, право на использование которых передано другим лицам, отражается следующей записью:

дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредит счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

3. Поступления (расходы), связанные с участием в уставных капиталах других организаций, атак же проценты и иные доходы по ценным бумагам. Если участие в уставных капиталах не является предметом деятельности организации, то доходы от такого участия признаются операционными – это дивиденды по акциям и доходы от долевого участия в уставных капиталах других организаций. В бухгалтерском учете они отражаются – по мере объявления их размеров организацией, выплачивающий доход, – следующими записями:

а) дебет счета 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы» – на сумму налога на прибыль (15%), удержанную у источника выплаты дохода;

б) дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредит субсчета 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – отражение расходов, связанных с получением доходов от участия в других организациях;

в) дебет субсчета 51-2 «Расчетный счет», кредит субсчета 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» – поступление на расчетный счет сумм дивидендов.

4. Поступления (расходы), с продаж и прочими списанием основных средств и иных активов.

Эти поступления входят в состав «Прочих операционных доходов» и отражаются по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы».

Данные расходы входят в состав «Прочих операционных расходов» и отражаются по дебету счета 91-2 «Прочие расходы».

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими записями:

а) дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит субсчета 91-1 «Прочие расходы» – признание дохода от продажи объекта основных средств;

б) дебет счета 02 «Амортизация основных средств», кредит счета 01 «Основные средства» – списанная сумма начисленной амортизации;

г) дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредит субсчета 01 «Основные средства» – списывается остаточная стоимость проданного объекта основных средств;

д) дебет счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов», кредит счета 99 «Прибыль и убытки» – отражен финансовый от продажи объекта основных средств (прибыль).

5. Прибыль, полученная организацией по договору простого товарищества (совместной деятельности). Доходы организации, полученные от участия в совместной деятельности, входит в состав прочих операционных доходов.

Данная операция в бухгалтерском учете в бухгалтерском учете отражается записью:

дебет субсчета 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходим», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы».

6. Проценты, полученные (подлежащие получению) за предоставление организацией своих денежных средств, а также проценты за использование денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Суммы полученных или подлежащих к получению процентов отражаются по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами денежных средств и финансовых вложений. В «Отчете о прибылях и убытках» они показываются как «Проценты к получению».

Наличие процентов по кредитам и займов, не связанным с приобретением имущества, отражаются по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты с долгосрочным кредитом и займам».

7. Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями. К таким расходам относятся затраты на расчетно-кассовое обслуживание, покупку или продажу иностранной валюты и другие услуги на основании заключенного договора с кредитной организацией.

Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитной организацией, отражаются по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»). В «Отчете о прибылях и убытках» эти расходы включаются в состав «Прочих операционных расходов».

Внереализационные доходы отражают:

1. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, получение или признание к получению. Полученные или начисленные суммы штрафных санкций отражаются по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов или денежных средств. В «Отчете о прибылях и убытках» суммы штрафов, пеней и неустоек показываются в составе «Внереализационных доходов».

В бухгалтерском учете эти операции отражаются следующими записями:
дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит субсчета 91-1 «прочие доходы» – начисленные штрафные санкции;

дебет субсчета 91-2 «Прочие доходы», кредит счета 68 «Расходы по налогам и сборам» – начислен НДС с суммой штрафных санкций.

2. Поступления, связанные с безвозмездным получением активов. Безвозмездное получение основных средств, нематериальных активов, материалов и других активов отражаются как доходы будущих периодов. В составе внереализационных доходов такие поступления отражаются по мере начисления амортизации или списания на счета затрат на производство (расходов на продажу).

В бухгалтерском учете доходы, связанные с безвозмездным получением активов, отражаются следующими записями:

а) дебет счета 08 «Вложение во внеоборотные активы», кредит субсчета 98-2 «Безвозмездное получение» – отражено безвозмездное получение основных средств;

б) дебет субсчета 98-2 «Безвозмездное получение», кредит счета 91-1 «Прочие доходы» – сформирован доход от безвозмездно полученных основных средств.

в) дебет счета 10 «Материалы», кредит субсчета 98-2 «Безвозмездное получение» – оприходованы материалы, поступившие по договору дарения;

г) дебет счета 20 «Основное производство», кредит счета 10 «Материалы» – списаны на производство материалы;

д) дебет субсчета 98-2 «Безвозмездное получение»; кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы» – сформирован доход от безвозмездно полученных материалов, отпущенных в производство.

3. Поступления в возмещение причиненных организации убытков. В соответствии внереализационных доходов по кредиту счета 91-1 «Прочие доходы» учитываются присужденные судом или признание должником суммы, поступившие в возмещение убытка.

В бухгалтерском учете эта операция отражается следующими записями:

а) дебет субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы» – объявлена сумма на возмещение возмещенного убытка;

б) дебет счета 51 «Расчетные счета», кредит субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» – поступили на расчетный счет платежи по возмещению убытка;
дебет счета 91-2 «Прочие расходы», кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» – начислен НДС.

4. Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году. Этот вид внереализационных расходов, как правило, связан с исправлением в том отчетном периоде, в котором они были выявлены.

5. Суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности.

В бухгалтерском учете эта операция отражается следующими записями:

дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы» – отражено списание кредитовой задолженности поставщика;

дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» – списывается НДС

6. Курсовые разницы. В составе внереализационных доходов по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» отражаются положительные курсовые разницы.

Они возникают при увеличении курса иностранной валюты по отношению к рублю по валютным средствам, находящимся на валютных счетах и в кассе, по дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, а по кредиторской задолженности – при понижении курса. Поло-

жительные курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

дебет счетов: 50 «Касса»; 52 «Валютные счета»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчета по долгосрочным кредитам и займам»; 76 «Расчета с разными кредиторами и дебеторами», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы».

7. Прочие доходы, признанные внереализационными. В составе этого вида доходов учитывается положительные суммовые разницы, излишки имущества, выявленных при инвентаризации и другие доходы.

Положительные суммовые разницы, возникающие в связи с погашением задолженности по полученным кредитам и займам, выраженным в денежных единицах, в бухгалтерском учете отражаются следующими записями:

дебет счетов: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчета по долгосрочным кредитам и займам», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы»;

дебет счетов 01 «Основные средства»; 10 «Материалы»; 50 «Касса»; 41 «Товары»; 43 «Готовая продукция», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы»;

дебет счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы»;

дебет счета «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы»;

дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам», кредит субсчета 91-1 «Прочие доходы».

Внереализационные расходы отражают:

1. Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, уплаченные или признание к уплате. Эти внереализационные расходы возникают в момент присуждения судом штрафных санкций или признание должником и в его бухгалтерском учете отражаются записью:

дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 62 «расчеты с покупателями и заказчиками».

2. Расходы на содержание производственных мощностей и объектов, находящихся на консервации. В составе внереализационных расходов учитывается расходы на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов. На консервацию переводятся объекты основных средств, находящихся в определенном комплексе и имущие законченный цикл производства. Амортизация на основные средства, переведенные на консервацию, не начинается. Расходы, связанные с содержанием мощностей и объектов, находящихся на консервации, отражаются по дебету счета субсчета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами учета затрат.

3. Возмещение причиненных организацией убытков. Данный вид внереализационных расходов признается в том случае, если имеется решение суда или претензионное письмо контрагента, обоснованное условиями дого-

вора и принятое организацией. Суммы причиненных убытков отражаются по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами расчетов. При этом в бухгалтерском учете производят следующие записи:

а) дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредит счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – начислена сумма причиненных убытков;

б) дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», кредит счета 51 «Расчетные счета» – перечислена с расчетного счета сумма причиненных убытков.

4. Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году. К таким вне-реализационным расходам относятся ошибочно не включенные в себестоимость в прошлом отчетном периоде расходы, а также суммы недоначисленных налогов и другие убытки. Исправление в бухгалтерский учет вносятся в том отчетном периоде, в котором они выявлены.

Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году, отражаются по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами учета расчетов амортизации и др.

5. Отчисления в резервы под обесценение вложений в ценные бумаги. Это вид вне-реализационных расходов связан с образованием оценочных резервов.

В бухгалтерском учете создание резервов по этим операциям отражают следующими записями:

дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредит счетов: 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»; 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги»; 63 «Резервы по сомнительным долгам».

6. Суммы дебетовой задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, не реальных для взыскания. Эти вне-реализационные расходы отражаются в учете при списании просроченной задолженности на основании данных соответствующей инвентаризации, письменного обоснования причин списания и приказа руководителя на списание задолженности. Списание дебиторской задолженности отражается по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции с соответствующими счетами расчетом.

7. Курсовые разницы. В составе вне-реализационных расходов отражаются отрицательные курсовые разницы, стоимость которых выражается в иностранной валюте. В бухгалтерском учете данная операция отражается записью:

дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы», кредит счетов 50 «Касса»; 52 «Валютные счета»; 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»; 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»; 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами».

8. Расходы, связанные с рассмотрением дел в судах, отражаются по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции со счетами рас-

четов (68 «Расчеты по налогам и сборам и сборам», 76 «Расчеты с разными дебеторами и кредиторами»).

9. Прочие расходы, признаваемые внереализационными. К ним можно отнести: отрицательные суммовые разницы, возникающие по прочим поступлениям и прочими расходами, при ведении расчетов в денежных единицах; убытки от хищений ценности, виновники которых по решению суда не установлены и т.п. При возникновении прочих внереализационных расходов дебетуют субсчет 91-2 «Прочие расходы» и кредитуют счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и др.

4. Учет прибылей и убытков

В основу определения выручки заложен принцип начисления. ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 определенные условия, необходимые для признания в бухгалтерском учете выручки и расходов. Если указанные условия нарушается, то в бухгалтерском учете организации признаются не выручка и расходы, а дебеторская и кредиторская задолженность.

Выручка от продажи товаров, продуктов, работ, услуг в точности, как правило, показывается в оценке-нетто за минусом НДС и акцизов, стоимости возвращенных товаров и сделок с цен.

Для целей формирования финансового результата от обычных видов деятельности используется показатель себестоимости проданных товаров, работ, услуг, продукции. Данный показатель формируется на основе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном, так и в предыдущих расходом и учетом корректировок. Корректировки зависят от особенностей производства продукции выполнение работ, оказание услуг и их продажи. При этом коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданной продукции полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности.

Конечный финансовый результат складывается из финансового результата по обычным видам деятельности, прочих доходов и расходов и чрезвычайных.

К чрезвычайным доходам ПБУ относит поступления возникающие как последствия обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийные бедствия, пожары т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей и т. п.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражают убытки, а по кредиту – прибыли организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

На счете 99 «Прибыли и убытки» в течение отчетного года отражаются:

- сальдо 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»;
- потери, расходы и доходы в связи с чрезвычайными обстоятельствами;
- начисленные платежи налога на прибыль.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02 сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской прибыли (убытка) и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (условным доходом) по налогу на прибыль.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль равняется величине, определяемой как произведение бухгалтерской прибыли, сформированной в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль учитывается в бухгалтерском учете на обособленном субсчете по учету условных расходов (условных доходов) по налогу на прибыль к счету по учету прибылей и убытков.

Сумма начисленного условного расхода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных расходов по налогу на прибыль) в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов по налогам и сборам.

Сумма начисленного условного дохода по налогу на прибыль за отчетный период отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов по налогам и сборам и кредиту счета учета прибылей и убытков (субсчет по учету условных доходов по налогу на прибыль).

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток) за каждый отчетный период должен признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

Принципы распределения прибыли можно сформулировать следующим образом:

прибыль, получаемая предприятием в результате производственно-хозяйственной и финансовой деятельности, распределяется между государством и предприятием как хозяйствующим субъектом;

прибыль для государства поступает в соответствующие бюджеты в виде налогов и сборов, ставки которых не могут быть произвольно изменены. Состав и ставки налогов, порядок их исчисления и взносов в бюджет устанавливаются законодательно;

величина прибыли предприятия, оставшейся в его распоряжении после уплаты налогов, не должна снижать заинтересованности в росте объема производства и улучшении результатов производственно хозяйственной и финансовой деятельности;

прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, в первую очередь направляется на накопление, обеспечивающее его дальнейшее развитие, и только в остальной части на потребление.

На предприятии распределению подлежит чистая прибыль, т.е. прибыль, оставшаяся в распоряжении предприятия после уплаты налогов и других обязательных платежей. Из нее взыскиваются санкции, уплачиваемые в бюджет и некоторые внебюджетные фонды.

Распределение чистой прибыли отражает процесс формирования фондов и резервов предприятия для финансирования потребностей производства и развития социальной сферы.

Учет использования прибыли отражается на счете 99 «Прибыли и убытки» и используются следующие проводки:

Счет 99 – пассивный (ведется в течение года)

Дебет 99 Кредит 68 – начисление налоговых платежей в бюджет из прибыли.

Дебет 99 Кредит 68 – начисление платежей во внебюджетные фонды.

Дебет 99 Кредит 84-3, 84-4, 84-5 – использование прибыли для образования ФН, СФ, Фонд материального поощрения.

Дебет 99 Кредит 84-2 – использование прибыли на покрытие убытков прошлых лет.

Дебет 99 Кредит 70 – начисление дивидендов, материальной помощи.

Дебет 99 Кредит 75 – начислены дивиденды учредителям.

Дебет 99 Кредит 82 – использование прибыли для увеличения резервного капитала.

Дебет 99 Кредит 66, 67 – начисление % по ссудам банков, полученных на приобретенных ОС, НА и др.

Дебет 99 Кредит 66, 67 – начисление % по полученным займам:

Дебет 99 Кредит 29 – списание потерь от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства, находящегося на балансе.

По окончании отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности счет 99 закрывается. Заключительной записью декабря сумма чистой прибыли списывается в дебет счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма убытка списывается с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Заключение

В российском бухгалтерском учете нормативно регламентированы вопросы формирования для целей бухгалтерского учета и отражение в бухгалтерской отчетности базовых показателей: «доходы организации», «расходы организации», «выручка от продаж», «себестоимость проданных товаров», «прибыль (убыток) от продажи».

На счете Прибылей и убытков результаты хозяйственной деятельности отражаются в двух формах:

1) как результаты (прибыли или убытки) от реализации продукции, работ, услуг, основных средств, материалов и т.п. 2) как результаты не связанные непосредственно с процессом реализации, так называемые внереализационные прибыли и убытки. Различие между ними в том, что прибыль или убыток от процесса реализации предварительно выявляется на отдельных счетах реализации, а затем общей суммой переносится на счет Прибылей и убытков. Внереализационные доходы, убытки и потери прямо отражаются по кредиту или дебету этого счета без предварительной записи на каких-либо счетах.

Вся прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, подразделяется на две части. Первая увеличивает имущество предприятия и участвует в процессе накопления. Вторая характеризует долю прибыли, используемой на потребление. При этом не обязательно всю прибыль, направляемую на накопление использовать полностью. Остаток прибыли, не использованный на увеличение имущества, имеет важное резервное значение и может быть использован в последующие годы для покрытия возможных убытков, финансирования различных затрат.

Нераспределенная прибыль в широком смысле как прибыль, использованная на накопление, и нераспределенная прибыль прошлых лет свидетельствуют о финансовой устойчивости предприятия, о наличии источника для последующего развития.

Контрольные вопросы

1. Учет финансовых результатов от реализации продукции (работ, услуг).
2. Учет финансовых результатов от других видов деятельности.
3. Учет финансово-хозяйственной деятельности предприятия.
4. Учет недостач и потерь от порчи ценностей.
5. Учет резервов предстоящих расходов.
6. Учет доходов и расходов будущих периодов.
7. Порядок учета убытка отчетного года. Порядок учета убытков прошлых лет.

**Тема 31. Концепция бухгалтерской отчетности России
в международной практике.
Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности
и требования, предъявляемые к ней**

План

Введение

1. Понятие и состав бухгалтерской отчетности. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности.
 2. Пользователи бухгалтерской отчетности.
 3. Организация работы по составлению бухгалтерской отчетности.
 4. Критерий существенности показателей отчетности.
- Заключение (выводы)**

Введение

В условиях рынка предприятия вступают в договорные отношения по использованию имущества и денежных средств. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников отношений получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитом.

Собственники, и, прежде всего коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы, лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия, зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Наличие достоверной информации в бухгалтерской финансовой отчетности позволяет повысить эффективность функционирования предприятия и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Данные причины выступают предпосылками необходимости аудита бухгалтерской финансовой отчетности в целом и отчета о прибылях и убытках в частности, как важнейшей формы, отражающей финансовые результаты деятельности предприятия.

Все организации любой организационно-правовой формы и собственности обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность, являющуюся завершающим этапом учетного процесса.

По своему назначению бухгалтерская отчетность является основным источником информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменении в ее финансовом положении. Бухгалтерская отчетность предназначена для отражения достоверных и

полных сведений об имущественном и финансовом состоянии организации и о финансовых результатах ее деятельности. Эта информация необходима внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации) для принятия экономически обоснованных решений при осуществлении хозяйственной деятельности, а также внешним пользователям (инвесторам, кредиторам, государственным органам исполнительной власти и др.).

1. Понятие и состав бухгалтерской отчетности.

Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность – это основной финансовый отчет юридического лица перед государством. В законе дается такое определение: «Бухгалтерская (финансовая) отчетность – это информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, о финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями законодательства». Отсюда следует, что бухгалтерская отчетность должна давать полную картину о финансовом состоянии организации за конкретный период.

В России бухгалтерская отчетность на законодательном уровне регулируется законом 402-ФЗ от 6.12.2011 года №402, Положениями о бухгалтерском учёте (ПБУ), а также частично – Налоговым кодексом РФ. В мире действуют Международные стандарты финансовой отчётности (МСФО – IFRS), и в России с 1998 года действует специальная программа по приведению российской отчетности в соответствие с МСФО.

Кроме бухгалтерской отчетности предприятие составляет оперативную отчетность по данным оперативного учета. На основании оперативной отчетности, составленной за смену, сутки, день и т.д. руководитель предприятия принимает оперативные решения, не дожидаясь конца месяца.

Существует статистическая отчетность о явлениях социально-культурной и общественной жизни, о выполнении народно-хозяйственных планов.

Все виды отчетности тесно взаимосвязаны.

При составлении бухгалтерской отчетности используются такие понятия:

Отчетный период – период, за который организация должна составлять отчетность.

Отчетная дата – дата, по состоянию на которую организация должна составлять бухгалтерскую отчетность.

Для правильного изучения и применения бухгалтерская отчетность группируется по следующим признакам:

1. по периодичности составления;
2. по степени обобщения отчетных данных.

По периодичности составления отчетность бывает:

3. промежуточная (периодическая):

- месячная;
- квартальная;
- полугодовая;
- отчетность за 9 месяцев.

4. годовая.

При составлении бухгалтерской отчетности отчетной датой является последний календарный день отчетного периода. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным годом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

1-ым отчетным годом для вновь созданных организаций является период с даты их регистрации по 31 декабря соответствующего года. Для организаций, созданных после 31 октября – по 31 декабря следующего года.

Бухгалтерская отчетность является открытой для заинтересованных пользователей, которые могут знакомиться с ней и получать копии.

Годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета №34-Н.

Например, в соответствии с федеральным законом от 8 февраля 1998 года №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» и федеральном законе «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 года №208-ФЗ, утверждение бухгалтерского баланса является компетенцией общего собрания участников.

Открытые акционерные общества и другие кредитные учреждения, страховые организации, биржи, инвестиционные фонды обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня следующего за отчетным годом.

Состав промежуточной и годовой отчетности различны.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- Бухгалтерский баланс (ф.1), содержащий показатели, характеризующие величину и состав активов, и источники их формирования (пассив) на отчетную дату. Это единый баланс организации, в котором отражаются операции по всем видам деятельности, осуществляемым ею;
- Отчет о прибылях и убытках (ф.2), где приводятся данные по формированию финансовых результатов.

Годовая бухгалтерская отчетность включает:

1. Бухгалтерский баланс (форма № 1);
2. Отчет о прибылях и убытках (форма № 2);
3. Отчет об изменениях капитала (форма № 3);
4. Отчет о движении денежных средств (форма № 4);
5. Приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5);
6. Отчет о целевом использовании денежных средств (форма № 6);
7. Специализированные формы для различных предприятий;
8. Пояснительная записка;

9. Аудиторское заключение, если отчетность подлежит обязательному аудиту.

Вместе с тем субъекты малого предпринимательства, которые применяют упрощенную схему налогообложения и не обязаны проводить независимую аудиторскую проверку, имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности форму №3, №4 и №5, а также пояснительную записку.

Некоммерческие организации имеют право не предоставлять в составе годовой бухгалтерской отчетности форму №3, №4, №5, но потом им рекомендуется включать в состав отчет о целевом использовании полученных средств (форма №6).

Общественным организациям, не осуществляющим предпринимательскую деятельность и не имеющим оборотов по продаже продукции, работ и услуг, разрешается не представлять промышленную годовую отчетность.

По степени обобщения отчетных данных отчетность бывает:

- первичная;
- сводная.

Первичная отчетность составляет и представляет каждое юридическое лицо самостоятельно.

Сводную отчетность составляет материнская компания по данным, предоставляемыми организациями, входящими в холдинг.

При формировании показателей бухгалтерской отчетности руководствуются следующими *нормативными актами*:

3. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ-4/99, утвержденное приказом Минфина от 6 июля 1999 года №43-Н;

4. Приказ Минфина РФ от 13 января 2000 года № 4-Н, называющийся «О формах бухгалтерской отчетности организации» (в ред. Приказа Минфина РФ от 04.12.2002 № 122н).

Требования к бух. отчетности сформулированы в ПБУ-4/99 и сводятся к следующему:

5. Достоверность и полнота. Бухгалтерская отчетность должна давать полное и достоверное представление об имущественном, финансовом положении организации, а также о финансовых результатах её деятельности.

Приказом Минфина РФ №4-Н утверждены образцы форм бухгалтерской отчетности как промежуточной, так и годовой, и указания об их объеме, о порядке составления и представления. Минфин отказался от утверждения единых типов форм бухгалтерской отчетности. Предприятия могут дополнять или сокращать эти формы, включая или исключая определенные показатели. Но предприятие не в праве изменять принципы построения этих форм, например, разрабатывая форму баланса, предприятие должно соблюдать порядок расположения статей по степени возрастания

ликвидности, сохранять коды итоговых строк, коды строк разделов и групп статей баланса в том виде, в котором они приведены в образцах.

6. Нейтральность. При формировании бухгалтерской отчетности организацией должна быть обеспечена нейтральность информации, т.е. должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов единых групп пользователей перед другими.

Бухгалтерская отчетность должна включать показатели деятельности всех филиалов, представительств и других подразделений, включая выделенные на отдельные балансы. Незаполненные показатели и строки должны быть прочеркнуты. По каждому числовому показателю, кроме отчета, составленного за 1-ый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за 2 года (отчетный и предшествующий отчетному).

7. Сопоставимость. В бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена сопоставимость данных с показателями за соответствующий период предыдущего года, исходя из изменений учетной политики и нормативных актов по бухгалтерскому учету.

8. Существенность показателей, содержащихся в бухгалтерской отчетности, определяется не столько их количественным выражением, сколько той ролью, которую играет наличие определенной информации в оказанной заинтересованным пользователям в оценке финансового положения и финансовых результатов деятельности организации. Показатель считается существенным, если его отсутствие в отчетности может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. При формировании показателей отчетности организация сама определяет степень существенности того или иного показателя в зависимости от его оценки, характера и конкретных обстоятельств возникновения. При этом существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный период составляет не менее 5%.

9. Понятность информации предоставленной в бухгалтерской отчетности, является важнейшим качеством, по которому отчетность становится полезной пользователям. Суть такого качества информации заключается в том, что содержание бухгалтерской отчетности должно быть доступно для понимания пользователей, даже если они не имеют специальной профессиональной подготовки.

Составление и представление бухгалтерской отчетности производится в тысячах рублей без десятичных знаков. Организациям, которые имеют существенные обороты товаров, обязательств, разрешается представлять бухгалтерскую отчетность в миллионах рублей без десятичных знаков. Субъекты малого предпринимательства, малые организации при незначительной сумме активов представляют отчетность в целых рублях.

Состав годовой бухгалтерской отчетности подтверждается результатами инвентаризации имущества и финансовых результатов в соответствии с методическими указаниями по инвентаризации, утвержденными приказом

Минфина РФ от 13 июня 1995 года №49. Формы бухгалтерской отчетности не должны содержать никаких подчисток и помарок, если выявлено искажение отчетных данных самой организацией и контролирующими органами, то их исправление производится в бухгалтерской отчетности того отчетного периода, в котором были обнаружены искажения её данных.

Подписывается бухгалтерская отчетность руководителем и главным бухгалтером и, если у бухгалтера есть удостоверение профессионального бухгалтера, то ставится его номер. Если в организациях учет велся на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то отчетность подписывается руководителем специализированной организации или специалистом.

Годовая бухгалтерская отчетность представляется в отдельной папке в сброшюрованном виде и должна быть составлена в валюте РФ.

В отчетности не допускается зачет между статьями актива и пассива, статьями прибылей и убытков. Бухгалтерский баланс содержит показатели в НЕТТО оценке, т.е. за вычетом регулирующих величин. Это значит, что основные средства и нематериальные активы отражаются в балансе по остаточной стоимости.

При составлении отчетности должны быть выполнены требования по раскрытию информации об изменениях в учетной политике в организации, которые оказали влияние на финансовое положение и эти изменения должны быть оценены и раскрыты в пояснительной записке.

При отражении данных в бухгалтерской отчетности если показатель должен вычитаться из соответствующих показателей при исчислении итогов или имеет отрицательное значение, то он должен записываться в круглых скобках (например, непокрытый убыток).

При составлении отчетности в случае выявления организацией неправильного отражения хозяйственных операций текущего периода до окончания отчетного года, исправления производятся записями по соответствующим статьям бухгалтерской отчетности в том же месяце отчетного периода, когда искажения выявлены. При выявлении же неправильного отражения хозяйственных операций в отчетном году после его окончания, но за который бухгалтерская отчетность не утверждена, исправления производятся записями декабря этого года. В случаях выявления организацией в текущем отчетном периоде неправильного отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерской отчетности в прошлом году, исправления в бухгалтерской отчетности после утверждения бухгалтерской отчетности не вносятся.

2. Пользователи бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность представляет интерес для большого круга пользователей, как внешних, так и внутренних.

Внешние пользователи делятся на:

1. Непосредственно заинтересованные в деятельности организации:

- Государство в лице налоговых органов, которые проверяют правильность составления отчетности, расчета налогов и определяют налоговую политику;
- Кредиторы, которые используют отчетность для оценки целесообразности предоставления или продления кредита, оценки доверия к организации;
- Поставщики и покупатели – определяют надежность деловых связей с клиентом;
- Потенциальные собственники средств организации, которым необходимо определить увеличение или уменьшение доли собственных средств и оценить эффективность использования ресурсов руководством предприятия;
- Служащие, заинтересованные в финансовой стабильности предприятия и уровня заработной платы.

2. Те, кто непосредственно не заинтересован в деятельности предприятия, однако изучение бухгалтерской отчетности им необходимо, чтобы защитить интересы первой группы:

- Аудиторские службы, которые проверяют соответствие данных отчетности соответствующим правилам с целью защиты интересов инвесторов;
- Консультанты по финансовым вопросам, которые используют бухгалтерскую отчетность для выработки рекомендаций клиентам;
- Биржи ценных бумаг, которые принимают решение о приостановке деятельности какой-либо компании;
- Пресса и информационные агентства, которые готовят обзоры отчетности;
- Государственные организации по статистике, которые обобщают статистические данные и проводят их анализ;
- Профсоюзы, защищающие интересы своих участников.

Внутренние пользователи делятся на:

1. Вышестоящих руководителей;

2. Общее собрание участников;

3. Управляющих соответствующих уровней, которые по данным отчетности определяют правильность принятых инвестиционных решений и эффективность структуры капитала, определяют основные направления политики дивидендов, составляют прогнозные формы отчетности, осуществляют предварительные расчеты финансовых показателей предстоящих отчетных периодов, оценивают возможность слияния с другой организацией или её приобретение структурной реорганизацией.

3. Организация работы по составлению бухгалтерской отчетности

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявляемым к ней требованиям, при составлении бухгалтерских отчетов должно быть обеспечено соблюдение следующих условий: полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета; осуществление записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса.

Составлению отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа, осуществляемая по заранее составленному специальному графику. Важным этапом подготовительной работы составления отчетности является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов:

калькуляционных (20, 23):

Дт 43, 90-2 Кт 20, 23

собиранельно-распределительных (25, 26, 44):

Дт 20, 23 Кт 25, 26

Дт 90-2 Кт 26, 44

операционно-результатных (90, 91):

Дт 90-9 Кт 99 – прибыль от продаж

Дт 99 Кт 90-9 – убыток от продаж

Дт 91-9 Кт 99 – убыток от прочей деятельности

Дт 99 Кт 91-9 – убыток от прочей деятельности.

Также проводится реформация баланса (закрытие финансово – результатных счетов).

Реформация баланса – это списание прибыли (убытка), полученной фирмой за прошедший финансовый год. Реформацию проводят 31 декабря, после того, как в учете будет отражена последняя хозяйственная операция фирмы.

Реформация баланса состоит из двух этапов:

– закрывают счета, на которых в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты деятельности компании. Это счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»;

– включают финансовый результат, полученный фирмой за прошедший год, в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка.

В бухгалтерском учете доходы и расходы могут быть нескольких видов:

– по обычным видам деятельности, которые отражают на счете 90 «Продажи»;

– прочие (операционные и внереализационные), которые учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Финансовый результат по обычным видам деятельности отражают на счете 90 «Продажи». В соответствии с Планом счетов к нему открывают субсчета:

- 90-1 «Выручка»;
- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

31 декабря бухгалтеру необходимо закрыть все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи».

а) кредитовое сальдо субсчета 90-1 закрывают проводкой:

ДЕБЕТ 90-1 КРЕДИТ 90-9

– закрыт субсчет 90-1 по окончании года;

б) дебетовые сальдо субсчетов 90-2, 90-3, 90-4 и др. закрывают проводками:

ДЕБЕТ 90-9 КРЕДИТ 90-2 (90-3, 90-4...)

– закрыты субсчета 90-2 (90-3, 90-4...) по окончании года.

В результате сделанных проводок дебетовые и кредитовые обороты по субсчетам счета 90 будут равны. Таким образом, по состоянию на 1 января следующего года сальдо как по счету 90 в целом, так и по всем открытым к нему субсчетам будет равно нулю.

До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Приступая к закрытию счетов, следует иметь в виду, что современные организации являются сложными объектами учета и калькулирования себестоимости продукции. Их продукция используется по различным направлениям. Взаимные услуги оказывают друг другу и основному производству вспомогательные производства.

При взаимном использовании продукции и услуг невозможно во всех случаях отнести на все объекты калькуляции фактические затраты. Какую-то часть затрат по некоторым объектам калькуляции организации вынуждены отражать в плановой оценке. В этих условиях важное значение имеет обоснование последовательности закрытия счетов.

Обобщение накопленного опыта в этом деле позволило выработать следующие рекомендации: закрытие счетов начинают со счетов производств, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные затраты, и заканчивают счетами с минимальным количеством потребителей и максимальным количеством встречных затрат. В соответствии сданным подходом закрытие счетов осуществляют в следующей последовательности.

В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства». Во вторую очередь распределяются расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрываются следующие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживание производства и хозяйства».

В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений, определяется финансовый результат от деятельности организации, и закрываются счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», субсчет «Выбытие основных средств», если таковой был предусмотрен, распределяется прибыль и закрывается счет 99 «Прибыли и убытки».

При составлении форм бухгалтерской отчетности используются в основном данные Главной книги.

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. В случае изменения вступительного баланса на 1 января отчетного года причины следует объяснить.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Проведение инвентаризации имущества и финансовых обязательств

Инвентаризация имущества и финансовых обязательств на предприятии производится с целью выявления фактического наличия имущества, сопоставления фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, определения состояния и реальной стоимости имущества, проверки полноты отражения в бухгалтерском учете обязательств.

В соответствии с Положением по ведению учета и отчетности в РФ для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учёта и БО организации обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств.

Инвентаризация осуществляется в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Результаты инвентаризации оформляются первичными документами, формы которых утверждены постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88.

Для проведения инвентаризации в организации создается инвентаризационная комиссия (постоянно действующая или рабочая).

Обязательная инвентаризация на предприятии проводится:

- при передаче имущества в аренду, выкупе и продаже;
- перед составлением годовой отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года;
- 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) предприятия перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса;
- в других случаях, предусмотряемых законодательством Российской Федерации или нормативными актами Министерства финансов Российской Федерации.

До начала проверки фактического наличия материально-производственных запасов в описях материально – ответственные лица дают расписку о том, что к началу инвентаризации все приходные и расходные документы на имущество сданы в бухгалтерию и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Инвентаризационная комиссия проверяет фактическое наличие материальных ценностей путем их подсчета, взвешивания, обмера. Руководитель организации должен создать необходимые условия, т.е. обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой.

Количество материалов и товаров, хранящиеся в неповрежденной упаковке поставщика, может определяться на основании документов при обязательной выборочной проверке части этих ценностей. При большом количестве весовых товаров составляют ведомости отвесов, которые ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. По окончании перевески данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как ручным способом, так и с использованием средств вычислительной или другой организационной техники.

Наименования инвентаризируемых ценностей, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных

показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально – ответственные лица. В конце описи материально – ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятия перечисленного в описях имущества на ответственное хранение. При инвентаризации в случае смены материально – ответственных лиц, принявших имущество, расписываются в описи в получении, а сдавший – в сдаче этого имущества.

Отдельные описи составляются на материальные ценности, находящиеся на ответственном хранении, полученные для переработки, а также хранящиеся на складах других организаций, переданные в переработку другой организации.

Проведение инвентаризации оформляется Инвентаризационными описями, Актом сверки расчётов. Результаты (недостачи, излишки) оформляются Сличительными ведомостями.

Излишки приходуются:

Дебет 10, 41, 43, 50 Кредит 91-1

Недостачи списываются:

Дебет 94 Кредит 10, 41, 43, 50

Дебет 73-2 Кредит 94

Дебет 50,70 Кредит 73-2

Дебет 91-2 Кредит 94

Дебет 99 Кредит 94.

Для составления бухгалтерской отчетности используются показатели Главной книги (обороты по дебету и кредиту счетов, остатки). Чтобы убедиться в точности и полноте этих показателей, необходимо периодически проверять записи по счетам.

Для проверки полноты и правильности записей по счетам используются различные приемы, которые в значительной мере зависят от применяемой в организации формы бухгалтерского учета.

Обычно проверку записей по счетам Главной книги проводят по следующим направлениям:

- сличают обороты по каждому синтетическому счету с итогами документов, послуживших основанием для записей;

- сравнивают между собой обороты и остатки или только остатки по всем счетам синтетического учета;

- сверяют обороты и остатки или только остатки по каждому синтетическому счету с соответствующими показателями аналитического учета.

Для сверки данных аналитического и синтетического учета, а также для сличения оборотов и остатков по всем синтетическим счетам составляют оборотно-сальдовые ведомости отдельно по всем синтетическим счетам и отдельно по аналитическим, объединяемым одним синтетическим счетом, т. е. составляется несколько оборотно-сальдовых ведомостей по аналитическим счетам и одна – по синтетическим.

Проверка учетных записей на синтетических счетах осуществляется по итогам оборотно-сальдовой ведомости. Имеющиеся в ней три пары суммовых колонок должны отражать дебетовые и кредитовые итоги, соответственно равные друг другу:

1) сальдо на начало периода по дебету должно быть равно сальдо на его начало по кредиту;

2) обороты за период по дебету должны быть равны оборотам за период по кредиту;

3) сальдо на конец периода по дебету должно быть равно сальдо на его конец по кредиту.

Отсутствие равенства в какой-либо паре колонок указывает на ошибку в записях или в подсчете записей по счетам. Например, отдельные суммы могут быть записаны не на те счета, к которым они относятся. Для выявления таких и подобных им ошибок производят сверку данных синтетического учета с соответствующими показателями аналитического учета: итоги оборотно-сальдовой ведомости по аналитическим счетам сверяют с данными соответствующих счетов в оборотно-сальдовой ведомости по синтетическим счетам. Равенство остатков и оборотов свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

4. Критерий существенности показателей отчетности

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 июля 1999 г. № 43н, показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными

пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Согласно статье 13 Федерального закона «О бухгалтерском учете» пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденному Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н, организация должна раскрывать принятые способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 22 июля 2003 г. № 67н, показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Аналогичный подход к определению существенности предусмотрен Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденным Приказом Министерства финансов Российской Федерации от 9 декабря 1998 г. № 60н.

Решение организацией вопроса, является ли показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Иными словами, существенность при формировании бухгалтерской отчетности определяется совокупностью качественных и количественных факторов.

Соблюдение требований к раскрываемой информации в бухгалтерской отчетности приобрело особый смысл. Организации должны учитывать не только количественные характеристики представляемых показателей, но и их качественные оценки. Скажем больше: стоимостный критерий оценки информации, подлежащей обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности, отходит на второй план и место ему уступает критерий качественной оценки. Требования к раскрытию информации в отчетности предусматривают, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверную и полную картину об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету. Требование полноты раскрывается, в частности, через понятие существенности, пересекающееся с понятием уместности. Информация является уместной, если она может влиять на решения пользователей, помогая оценивать прошедшие, настоящие и будущие события. Показатель же счита-

ется существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации. Например, отсутствие в бухгалтерской отчетности информации о сроках погашения основных видов займов, кредитов, других заемных обязательств затрудняет оценку кредитоспособности организации. Если же в финансовой отчетности нет данных о структуре дебиторской задолженности, то информация будет неполной. То же самое можно сказать, если не представлены сведения о зависимости организации от ограниченного количества поставщиков. Отчетность, предоставляемая внешним пользователям, должна включать существенные сведения и в то же время не быть чересчур перегруженной излишней информацией. Для этого организация должна проанализировать отчетные данные с точки зрения их существенности. В ходе такого анализа выделяют показатели, требующие отдельного представления в основных формах бухгалтерской отчетности. А также те, которые недостаточно существенны, чтобы быть отдельно представленными в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках, но которые могут быть достаточно существенны для представления их обособленно в пояснениях к этим формам отчетности. Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от его оценки, характера и конкретных обстоятельств возникновения.

Количественная (стоимостная) оценка показателей отчетности Стоимостная (количественная) оценка существенности показателя, подлежащего обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности, может базироваться на уровне 5%, предложенном Минфином России в приказе № 67н. В этом случае существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный период составляет не менее 5%. Количественная оценка существенности показателей отчетности может находиться и на другом уровне. Это организация должна решить самостоятельно.

Заключение

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах её деятельности и изменениях в финансовом положении. Она необходима как внутренним пользователям, так и внешним пользователям, так как на основании ее принимаются управленческие решения в области планирования, контроля и оценки деятельности организации.

Наиболее важные показатели финансовых результатов деятельности организации представлены в отчете о прибылях и убытках. Показатели финансовых результатов характеризуют абсолютную эффективность хозяйствования фирм по всем направлениям их деятельности: производственной, сбытовой, снабженческой, финансовой и инвестиционной. Они

составляют основу экономического развития организации и укрепления финансовых отношений со всеми участниками коммерческого дела.

Анализ финансового состояния позволяет своевременно выявлять и устранять недостатки в финансовой деятельности и находить резервы улучшения состояния организации и ее платежеспособности.

Контрольные вопросы

1. Международная стандартизация бухгалтерской отчетности. Переход России на международные стандарты финансовой отчетности. Вопросы трансформации российской отчетности в соответствии с МСФО.

2. Состав организаций, подвергающихся обязательным аудиторским проверкам. Информационная база, используемая аудитором при проверке бухгалтерской отчетности и предмет проверки.

3. Организация работы по составлению бухгалтерской отчетности. Подготовительные работы в бухгалтерии перед составлением отчетности.

4. Требования, предъявляемые к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности.

5. Этапы составления бухгалтерского отчета и взаимосвязь его со сче- тами Главной книги. Критерий существенности показателей отчетности.

6. Особенности заключительного этапа подготовки отчетности. Порядок оформления форм бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Тема 32. Бухгалтерский баланс – основная часть отчетности

План

Введение

1. Общее понятие бухгалтерского баланса. Балансовое обобщение информации и техника составления бухгалтерского баланса.

2. Методы оценки отдельных статей баланса и требования к представлению информации об активах и обязательствах.

3. Содержание статей актива баланса. Содержание статей пассива баланса.

Заключение

Введение

В условиях рынка предприятия вступают в договорные отношения по использованию имущества и денежных средств. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников от-

ношений получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитом.

Собственники, и, прежде всего коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы, лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия, зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как обычно не имеют доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Наличие достоверной информации в бухгалтерской финансовой отчетности позволяет повысить эффективность функционирования предприятия и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Данные причины выступают предпосылками необходимости аудита бухгалтерской финансовой отчетности в целом и отчета о прибылях и убытках в частности, как важнейшей формы, отражающей финансовые результаты деятельности предприятия.

Все организации любой организационно-правовой формы и собственности обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность, являющуюся завершающим этапом учетного процесса.

По своему назначению бухгалтерская отчетность является основным источником информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменении в ее финансовом положении. Бухгалтерская отчетность предназначена для отражения достоверных и полных сведений об имущественном и финансовом состоянии организации и о финансовых результатах ее деятельности. Эта информация необходима внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации) для принятия экономически обоснованных решений при осуществлении хозяйственной деятельности, а также внешним пользователям (инвесторам, кредиторам, государственным органам исполнительной власти и др.).

1. Общее понятие бухгалтерского баланса.

Балансовое обобщение информации и техника составления бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс – способ экономической группировки имущества по его составу, размещению и источникам его формирования на конкретный момент времени.

Бухгалтерский баланс – двусторонняя таблица. В левой части баланса показывается имущество по составу и размещению – это актив баланса, в правой части отражаются источники формирования этого имущества – это пассив баланса.

Основой построения бухгалтерского баланса является группировка объектов бухгалтерского учета по их функциональной роли в процессе хозяйственной деятельности и источникам формирования.

Бухгалтерский баланс состоит из 5 разделов:

- внеоборотные активы;
- оборотные активы;
- капитал и резервы;
- долгосрочные обязательства;
- краткосрочные обязательства.

Балансовое обобщение информации широко применяется в учете, анализе финансово-хозяйственной деятельности, для обоснования и принятия соответствующих управленческих решений, ориентации предприятий, организаций в рыночной экономике.

Балансовое обобщение характеризуется двойственным характером отражения объектов, заключающемся в том, что объекты показываются в балансе дважды и рассматриваются с двух точек зрения, в двух аспектах, которые зависят от вида баланса.

Существуют различные виды балансов: бухгалтерский, денежных доходов и расходов населения, баланс доходов и расходов предприятия, межотраслевой баланс, баланс основных фондов, материальный баланс, баланс платежный, баланс трудовых ресурсов и т. д.

Так, материальный баланс характеризует производство и потребление конкретных видов продукции, материалов.

Баланс платежный показывает соотношение поступивших и произведенных страной платежей за границы за определенный период. Два аспекта балансового обобщения означают, что две совокупности показателей баланса должны быть равны, например, объемы продукции, производимой различными предприятиями-поставщиками, должны быть равны объемам продукции, направляемой соответствующим предприятиям-покупателям, т. е. производство продукции должно быть сбалансировано с ее потреблением.

Балансовое обобщение предполагает синтетический, обобщенный характер информации, позволяющий свести частные показатели, отдельные информационные взаимосвязи в едином измерителе в целостную систему обобщенных данных.

Балансовое обобщение информации дает возможность устанавливать и анализировать соотношения между ресурсами и их источниками, производством продукции и ее распределением, между затратами на производство продукции и ее выпуском и т. п.

Балансовое обобщение информации впервые было применено для составления бухгалтерского баланса, что позволило установить имущественно-финансовое состояние предприятия, его положение в системе управления рыночной экономикой.

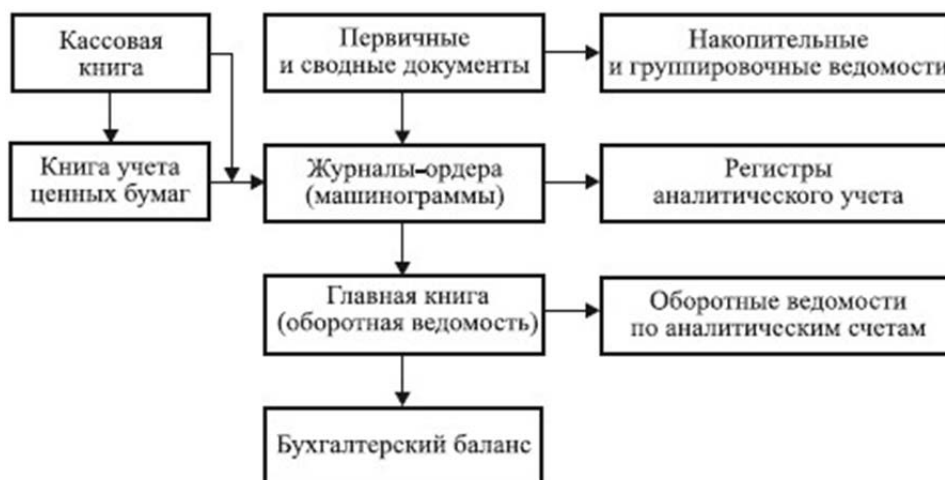
Основой построения бухгалтерского баланса явилась двойственная группировка объектов бухгалтерского учета (имущества) – по их функциональной роли в процессе производственно-хозяйственной и финансовой деятельности и источникам формирования.

Информация о двойственной группировке объектов бухгалтерского учета получает в балансе упорядоченное отражение в обобщенном виде в едином денежном измерителе.

Под техникой составления бухгалтерского баланса понимается совокупность всех необходимых учетных процедур. Включает в себя следующие этапы:

1. Проведение ежегодной инвентаризации перед составлением годового бухгалтерского баланса.
2. Формирование остатков по всем счетам бухгалтерского учета на конец отчетного периода (в виде оборотной ведомости либо в виде главной книги).
3. Изучение особенностей формирования показателей баланса.
4. Формирование статей бухгалтерского баланса (на основе остатков по всем счетам бухгалтерского учета).

Схема формирования данных



2. Методы оценки отдельных статей баланса и требования к предоставлению информации об активах и обязательствах

Оценка – это способ перевода учетных объектов из натурального измерителя в денежный. При оценке статей бухгалтерского баланса организации должны обеспечить соблюдение требований и допущений, предусмотренных Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и Положением по бухгалтерско-

му учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденным приказом Минфина России от 09.12.1998 № 60н.

Оценка объектов учета согласно этим нормативным документам зависит от видов объектов и целей оценки. При этом существуют особенности оценки: при постановке объектов на бухгалтерский учет, отражении учетных объектов в бухгалтерской (финансовой) отчетности, налоговых расчетах, составлении статистической отчетности и др.

При отражении имущества в бухгалтерском балансе оно может оцениваться:

- по первоначальной стоимости объекта, в том числе по фактической себестоимости;
- по рыночной стоимости;
- по стоимости, обусловленной соглашением сторон;
- по остаточной стоимости, которая определяется расчетным путем, когда из учетной (первоначальной) стоимости имущества вычитаются суммы начисленной амортизации (износа);
- по восстановительной стоимости. В этой оценке имущество отражается после его переоценки;
- по цене возможной реализации. Эта оценка применяется в случае превышения учетной стоимости имущества над ценой его возможной реализации.

Обязательства в бухгалтерском балансе в соответствии с установленными правилами могут:

- оцениваться из сумм, вытекающих из договора, установленных по соглашению сторон;
- уменьшаться или увеличиваться на сумму процентов (доходов), предусмотренных к получению на соответствующие отчетные даты до момента завершения сделки;
- корректироваться на сумму резерва по сомнительным долгам в случае, если резерв образуется по дебиторской задолженности.

Данные бухгалтерского баланса на начало отчетного периода должны быть сопоставимы с данными бухгалтерского баланса за период, предшествовавший отчетному. В графе «На начало отчетного года» показываются данные на начало года, которые должны соответствовать данным графы «На конец отчетного периода» предыдущего года с учетом проведенной на начало отчетного года переоценки внеоборотных активов, а также изменений в учетной политике организации.

Рассмотрим особенности оценки отдельных видов имущества и обязательств в соответствии с требованиями Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и МСФО.

Нематериальные активы (НМА) показываются в балансе по остаточной стоимости, которая формируется как разность между фактической (первоначальной) стоимостью НМА и суммой начисленной амортизации, а

также убытков от обесценения. Фактическая (первоначальная) стоимость НМА зависит от их вида и способа поступления в организацию.

Фактической (первоначальной) стоимостью НМА признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании активов и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Деловая репутация определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его покупки (приобретения).

Согласно МСФО 38 «Нематериальные активы» при первоначальном признании требуется оценка НМА по первоначальной стоимости (себестоимости). Себестоимость НМА определяется по тем же принципам, что и при учете других активов. Оценка после первоначального признания допускает основной и альтернативный подходы. Основной подход предполагает оценку по первоначальной стоимости минус последующая накопленная амортизация и любые последующие убытки.

Допустимый альтернативный подход предполагает оценку по переоцененной сумме, которая представляет собой справедливую стоимость НМА на дату переоценки минус любая последующая накопленная амортизация и любые последующие убытки от обесценения.

В бухгалтерской отчетности НМА должны отражаться в порядке, установленном согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/07), утвержденному приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н.

Основные средства, как действующие, так и находящиеся на реконструкции, модернизации, консервации или в запасе, отражаются в балансе по остаточной стоимости, за исключением объектов основных средств, по которым амортизация не начисляется. Изменение первоначальной стоимости основных средств согласно действующим нормативным документам допускается в случаях достройки, реконструкции и частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств. Обратите внимание, что оприходование материальных ценностей, полученных от ликвидации основных средств, предусмотрено по рыночной стоимости на дату списания основных средств. Соответствующая сумма зачисляется на прочие доходы коммерческой организации.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), утвержденному приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н, установлен порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, которые внесены в качестве вклада в уставный капитал, переданы организации безвозмездно или получены по

договору, предусматривающему исполнение обязательств неденежными средствами. По перечисленным сделкам в состав дополнительных расходов могут быть включены любые расходы, связанные со сделкой, а не только затраты по приведению объектов в состояние, в котором они пригодны для использования. Установлен порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств, приобретенных за иностранную валюту. Для целей определения первоначальной стоимости суммы иностранной валюты пересчитывают в рубли на дату принятия объекта к учету в качестве вложений во внеоборотные активы, а не в качестве основных средств.

Согласно МСФО 16 «Основные средства» актив, признанный в качестве объекта основных средств, оценивается при первоначальном признании по фактической стоимости. Фактическая стоимость – это сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, либо справедливая стоимость другого возмещения, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения, либо сумма себестоимости. В отчетности вместо себестоимости отражается амортизируемая стоимость объекта основных средств. Амортизируемая стоимость – себестоимость актива или сумма, отраженная в отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

Последующая оценка основных средств предполагает в качестве главного подхода учет по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Допустим альтернативный подход: учет по переоцененной стоимости, являющейся справедливой стоимостью объекта основных средств на дату переоценки, за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных впоследствии.

Переоценка возможна, если возникает значительное расхождение между балансовой и реальной стоимостью основных средств. Земельные участки и объекты природопользования переоценке не подлежат. Способ проведения переоценки основных средств определяется учетной политикой организации (п. 15 ПБУ 6/01).

Суммы дооценки в случае увеличения балансовой стоимости основных средств согласно ПБУ 6/01 относятся на увеличение добавочного капитала. Суммы уценки основных средств относятся в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды, и отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета добавочного капитала и кредиту счета учета основных средств. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, отражается по дебету счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции с кредитом счета учета основных средств.

Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по статье «Незавершенное строительство» в оценке согласно тре-

бованиям Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» ПБУ 2/94, утвержденного приказом Минфина России от 20.12.1994 № 167:

- при подрядном способе строительства – по договорной стоимости работ согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций;

- при хозяйственном способе – по фактической себестоимости работ, выполненных организацией-застройщиком собственными силами.

Доходные вложения в материальные ценности (имущество, переданное в лизинг или по договору проката) отражаются в балансе по остаточной стоимости указанного имущества.

С 1 января 2006 г. объекты, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование в целях получения дохода, квалифицируются не в качестве самостоятельного вида внеоборотных активов, а как разновидность основных средств. При этом они должны отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе доходных вложений в материальные ценности. В связи с этим нет необходимости раскрытия в бухгалтерской отчетности информации об объектах основных средств, учитываемых в составе доходных вложений в материальные ценности.

Долгосрочные финансовые вложения (кроме займов). Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденному приказом Минфина России от 10.12.2000 № 126н, для целей последующей оценки эти вложения подразделяются на две группы:

- 1) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость (ценные бумаги, обращающиеся на организованном рынке);

- 2) финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Такую корректировку организация может проводить ежемесячно или ежеквартально с отнесением результата на финансовые результаты у коммерческой организации.

Финансовые вложения второй группы подлежат отражению в бухгалтерском учете и в бухгалтерской отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости, т. е. в сумме фактических затрат на их приобретение для инвестора. Устойчивое существенное снижение стоимости таких финансовых вложений ниже величины уменьшения выгод, которые организация рассчитывала получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности, признается обесценением финансовых вложений. В этом случае организация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений по всем

видам финансовых вложений организации, по которым наблюдаются признаки обесценения.

Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация должна создать резерв под обесценение финансовых вложений за счет финансовых результатов деятельности организации.

Проверка на обесценение финансовых вложений проводится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право проводить проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не выполняются. Информация о применении такой оценки и способах расчета дисконтированной стоимости должна приводиться в пояснительной записке. Кроме того, организация должна обеспечить подтверждение обоснованности расчета путем привлечения специалистов – аудиторов или оценщиков.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденному приказом Минфина России от 27.11.2006 № 154н, вложения в долгосрочные ценные бумаги, стоимость которых выражена в иностранной валюте, отражаются в бухгалтерской отчетности в оценке в рублях по курсу Банка России, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, и переоценке не подлежат.

Пересчет стоимости краткосрочных ценных бумаг проводится на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату.

Последующие оценка финансовых обязательств и оценка финансовых активов различаются. Финансовые обязательства, как правило, следует оценивать по амортизированным затратам. Исключение составляют обязательства, предназначенные для торговли, и обязательства по производным инструментам, которые в последующие периоды оцениваются по справедливой стоимости.

Финансовые активы в целях последующих оценок классифицируются по четырем категориям:

1) ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные компанией и не предназначенные для торговли, которые оцениваются по амортизированной первоначальной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента;

2) инвестиции, которые удерживаются до погашения и оцениваются по амортизированной первоначальной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента;

3) финансовые активы, которые имеются в наличии для продажи и оцениваются по справедливой стоимости;

4) финансовые активы, предназначенные для торговли, которые оцениваются по справедливой стоимости.

Материально-производственные запасы (МПЗ) согласно Положению по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ5/01), утвержденному приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н, при постановке на бухгалтерский учет оцениваются по фактической себестоимости, включая расходы по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

На определенные отчетные даты оценка МПЗ зависит от способа их оценки при списании. Согласно учетной политике списание МПЗ возможно одним из трех способов:

- 1) по стоимости каждой единицы ценностей;
- 2) по средней себестоимости;
- 3) по стоимости первых закупок (по методу ФИФО).

МПЗ отражают в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией исходя из способа использования в производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации. В 2006 г. предельная сумма лимита/списания на затраты приобретенных и отпущенных на производство (эксплуатацию) основных средств возросла с 10 000 руб. до 20 000 руб. Данные активы в пределах лимита, установленного в учетной политике, но не более 20 000 руб. за единицу должны первоначально отражаться в бухгалтерском учете как МПЗ.

МПЗ, 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 деятельности организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью МПЗ, если последняя выше текущей рыночной стоимости. При этом в бухгалтерском учете организации делается проводка:

Дебет счета 91 – Кредит счета 14 – начислен резерв под снижение стоимости материальных ценностей.

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

Затраты в незавершенном производстве отражаются в балансе в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с нормативными положениями по бухгалтерскому учету, т. е. одним из четырех методов:

- 1) по фактической производственной себестоимости;

- 2) по нормативной (плановой) производственной себестоимости;
- 3) по прямым статьям затрат;
- 4) по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Однако в этом вопросе существуют определенные сложности: до сих пор отсутствуют соответствующие рекомендации относительно того, каким из указанных методов следует пользоваться в настоящее время в конкретных отраслях промышленности и в отдельных организациях. В современных условиях хозяйствования предпочтительной становится оценка незавершенного производства по прямым или материальным затратам.

В международной практике незавершенное производство, кроме незавершенных работ по договорам подряда, и готовая продукция оцениваются аналогично МПЗ.

Готовая продукция отражается в бухгалтерском балансе по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции либо по прямым статьям затрат. При этом в зависимости от принятой учетной политики фактическая или нормативная (плановая) производственная себестоимость может быть полной либо неполной.

Товары отражаются в бухгалтерском балансе по покупной стоимости за вычетом косвенных налогов.

В годовом бухгалтерском балансе товары и готовая продукция должны показываться по текущим рыночным ценам, если эти цены ниже стоимости товаров и готовой продукции, отраженной в учете, т. е. за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Товары отгруженные отражаются в балансе в оценке по полной фактической или нормативной (плановой) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с продажей продукции (работ, услуг), возмещаемые договорной контрактной ценой.

В целях приближения отечественной практики учета к требованиям международных стандартов в специальной литературе предлагается, чтобы готовая продукция и товары отгруженные оценивались в годовом бухгалтерском балансе по чистой стоимости реализации исходя из текущих рыночных цен. При этом должно соблюдаться условие, предусматривающее, что чистая стоимость реализации должна быть меньше производственной либо полной себестоимости, учтенной на счетах 43 «Готовая продукция» и 45 «Товары отгруженные».

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (п. 73) расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной в ее отчетности в суммах, которые показаны в бухгалтерском учете и признаны ею правильными. Периодически расчеты с юридическими и физическими лицами должны

выверяться и уточняться, что должно быть отражено в учетной политике организации. Остатки по счетам бухгалтерского учета, отражающим расчеты, в бухгалтерском балансе приводятся в развернутом виде: остатки по счетам аналитического учета, по которым имеется дебетовое сальдо, – в активе; а остатки, по которым имеется кредитовое сальдо, – в пассиве.

Организация может создавать резервы по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации. При создании резервов по сомнительным долгам по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги дебиторская задолженность, по которой созданы резервы, в бухгалтерском балансе уменьшается на сумму этих резервов (без корреспонденции по счетам бухгалтерского учета).

Остатки средств организации по валютным счетам, другие денежные средства (включая денежные документы), дебиторскую и кредиторскую задолженность в иностранной валюте отражают в отчетности в рублях, в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действующему на последнее число отчетного периода.

В соответствии с п. 73 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации полученные займы и кредиты показываются на конец отчетного периода с учетом сумм процентов, которые причитаются к уплате.

Отражаемые в отчетности суммы по расчетам с налоговыми органами, учреждениями банков должны быть согласованы с ними и тождественны. Оставление на балансе неурегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

Рассмотренные варианты оценки объектов бухгалтерского учета для отражения их в бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также требования к раскрытию информации, представленной в ней, имеют большое значение для оценки пользователями этой отчетности информации об имущественном и финансовом состоянии и результатах финансовой деятельности за период составления бухгалтерской (финансовой) отчетности организации.

3. Содержание статей актива баланса. Содержание статей пассива баланса

Бухгалтерский баланс входит в состав годовой и промежуточной бухгалтерской отчетности коммерческих организаций (кроме страховых и кредитных).

Бухгалтерский баланс состоит из 5 разделов: «Внеоборотные активы», «Оборотные активы», «Капитал и резервы», «Долгосрочные обязательства», «Краткосрочные обязательства». В форме Бухгалтерского ба-

ланса, утвержденной Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н данные разделов по каждой из строк приводятся показатели:

- на отчетную дату отчетного периода, за который составляется отчетность;

- на 31 декабря предыдущего года;

- на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

В графе «Пояснения» указывается номер соответствующего пояснения к бухгалтерскому балансу (абз. 2 п. 28 ПБУ 4/99). Если промежуточная бухгалтерская отчетность не содержит пояснений, то графа «Пояснения» в Бухгалтерском балансе не заполняется.

Внеоборотные активы (раздел I Бухгалтерского баланса).

Строка 1110 «Нематериальные активы». По данной строке Бухгалтерского баланса отражается информация об объектах нематериальных активов (НМА). В Приложении N 3 к Приказу Минфина России N 66н приводится Пример оформления пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. В данном Примере раздел 1 «Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)» включает подраздел 1.5 «Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов». При этом в разделе I новой формы Бухгалтерского баланса отсутствует отдельная строка для отражения незавершенных капитальных вложений организации. По этой строке Бухгалтерского баланса указывается остаточная стоимость НМА организации. Остаточная стоимость нематериальных активов определяется как разница между сальдо по счетам 04 и 05 (с учетом переоценки и обесценения).

Строка 1120 «Результаты исследований и разработок». По данной строке Бухгалтерского баланса отражается информация о расходах на завершенные научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР), учитываемых на счете 04 «Нематериальные активы» обособленно. В разделе I новой формы Бухгалтерского баланса отсутствует отдельная строка для отражения осуществленных организацией затрат на незаконченные и неоформленные НИОКР.

При составлении бухгалтерской отчетности за отчетные периоды 2011 г. организации необходимо для заполнения строки 1120 «Результаты исследований и разработок» использовать данные аналитического учета по счету 04. В графах данной строки указываются дебетовые остатки по аналитическому счету к счету 04, на котором учитываются расходы на выполненные НИОКР, на соответствующие даты.

Строка 1130 «Основные средства». По данной строке Бухгалтерского баланса отражается информация об объектах основных средств (ОС), учитываемых в бухгалтерском учете на счете 01 «Основные средства». В Приложении N 3 к Приказу N 66н приводится Пример оформления пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. В данном При-

мере разд. 2 «Основные средства» включает подраздел 2.2 «Незавершенные капитальные вложения». При этом в разделе I новой формы Бухгалтерского баланса отсутствует отдельная строка «Незавершенное строительство» или строка с иным названием для отражения незавершенных капитальных вложений организации.

Остаточная стоимость ОС на отчетную дату определяется как разница между сальдо по счетам 01 и 02 (с учетом переоценки, если таковая проводилась). Не подлежащие амортизации объекты ОС показываются в Бухгалтерском балансе по первоначальной (восстановительной) стоимости.

Строка 1140 «Доходные вложения в материальные ценности». По данной строке отражается информация об ОС, учитываемых в бухгалтерском учете на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». В составе доходных вложений в материальные ценности на счете 03 учитываются ОС, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода (в том числе по договорам лизинга, аренды, проката).

В Приложении № 3 к Приказу Минфина России № 66н приводится Пример оформления пояснений к Бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках. В данном Примере разд. 2 «Основные средства» включает подраздел 2.2 «Незавершенные капитальные вложения». При этом в разделе I новой формы Бухгалтерского баланса отсутствует отдельная строка для отражения незавершенных капитальных вложений организации.

Строка 1150 «Финансовые вложения». По данной строке показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых превышает 12 месяцев после отчетной даты. Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая определяется в соответствии с п. п. 9 – 15 ПБУ 19/02, п. 13 ПБУ 20/03. Вне зависимости от того, на каком счете бухгалтерского учета отражаются активы, которые в соответствии с требованиями ПБУ 19/02 являются финансовыми вложениями, в Бухгалтерском балансе информация о них должна показываться в составе финансовых вложений.

Строка 1160 «Отложенные налоговые активы». По этой строке отражается информация об отложенных налоговых активах, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02.

Строка 1170 «Прочие внеоборотные активы». По данной строке отражается информация о прочих, не перечисленных выше, активах, срок обращения которых превышает 12 месяцев (п. 19 ПБУ 4/99).

К прочим внеоборотным активам организации могут относиться:

1. Вложения во внеоборотные активы организации, учитываемые на соответствующих субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», в частности затраты организации в объекты, которые впоследствии

будут приняты к учету в качестве объектов НМА или ОС, а также затраты, связанные с выполнением незавершенных НИОКР.

2. Оборудование, требующее монтажа.

3. Ряд расходов, относящихся к будущим отчетным периодам и учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» (например, расходы на освоение природных ресурсов, разовый (паушальный) платеж за право пользования результатами интеллектуальной деятельности и средствами индивидуализации).

4. Стоимость многолетних насаждений, не достигших эксплуатационного возраста, учитываемая на счете 01 «Основные средства», субсчет 01-5 «Многолетние насаждения» (аналитический счет «Молодые насаждения»).

Строка 1100 «Итого по разделу I». Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам бухгалтерского баланса с кодами 1110 – 1170 и отражает общую стоимость внеоборотных активов, имеющих у организации.

Оборотные активы (раздел II Бухгалтерского баланса). В указанном разделе представляется информация об оборотных (более ликвидных по сравнению с внеоборотными) активах.

Строка 1210 «Запасы». По данной строке Бухгалтерского баланса отражается информация о запасах организации: сырье, материалы и другие аналогичные ценности, готовая продукция, товары, товары отгруженные, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, расходы будущих периодов. По данной строке Бухгалтерского баланса указывается стоимость запасов, определяемая исходя из используемых организацией способов оценки запасов, за вычетом созданного резерва под снижение их стоимости.

Строка 1220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». По данной строке отражается остаток сумм «входного» НДС, которые контрагенты предъявили организации к оплате при приобретении ею товаров (работ, услуг), при этом организация на конец отчетного периода не приняла их к вычету и не включила в стоимость приобретенных активов или в состав расходов. Этот остаток учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Строка 1230 «Дебиторская задолженность». По данной строке показывается общая сумма дебиторской задолженности на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

В форме, утвержденной Приказом Минфина России N 66н, отсутствует какая-либо расшифровка данного показателя. При этом согласно п. 19 ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Раскрытие той или иной информации об активах организации может быть осуществлено ею путем де-

тализации соответствующих показателей бухгалтерского баланса либо в пояснениях. Информация о характере дебиторской задолженности содержится в подраздел 5.1 «Наличие и движение дебиторской задолженности» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. Ссылка на данный подраздел приводится в графе 1 «Пояснения» строки 1230 «Дебиторская задолженность» Бухгалтерского баланса за отчетный год. В промежуточной бухгалтерской отчетности раскрытие информации о характере дебиторской задолженности может осуществляться путем введения дополнительных строк, например 1231 «в том числе долгосрочная» и 1232 «в том числе краткосрочная».

Строка 1240 «Финансовые вложения». По данной строке показывается информация о финансовых вложениях организации, срок обращения (погашения) которых не превышает

Строка 1250 «Денежные средства». По данной строке указывается информация об имеющихся у организации денежных средствах в российской и иностранных валютах, а также о платежных и денежных документах.

При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о дебетовом сальдо по счетам 50, 51, 52, 55 (кроме субсчета 55-3) и 57 на отчетную дату.

Строка 1260 «Прочие оборотные активы». По данной строке указывается информация об имеющихся у организации прочих, не перечисленных выше, оборотных активах. При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о дебетовом сальдо по счетам 46, 94 и 81 «Собственные акции, выкупленные у акционеров» и дебетовых остатках по аналитическим счетам 62-НДС, 68 (в части сумм акцизов, подлежащих вычетам), 76-НДС и 45-НДС на отчетную дату.

Строка 1200 «Итого по разделу II». Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам с кодами 1210 – 1260 Бухгалтерского баланса и отражает общую стоимость оборотных активов, имеющихся у организации.

«БАЛАНС» Актива Бухгалтерского баланса. Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам 1100 «Итого по разделу I» и 1200 «Итого по разделу II» и отражает общую стоимость активов, имеющихся у организации. Значение строки 1600 «БАЛАНС» характеризует валюту баланса.

Капитал и резервы (раздел III Бухгалтерского баланса). В указанном разделе показывается информация о состоянии собственного капитала организации (п. 66 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

Строка 1310 «Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)». По данной строке отражается величина уставного капитала (складочного капитала, уставного фонда) организации. При составлении обособленного баланса по совместной деятельности участник,

ведущий общие дела, указывает в рассматриваемой строке сумму внесенных товарищами вкладов. При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о кредитовом сальдо по счету 80 на отчетную дату. Уставный (складочный) капитал в полной сумме, а также фактическая задолженность учредителей (участников) по вкладам (взносам) в уставный (складочный) капитал отражаются в Бухгалтерском балансе отдельно.

Строка 1320 «Собственные акции, выкупленные у акционеров». По данной строке показывается стоимость акций (долей), выкупленных акционерным (или иным хозяйственным) обществом у своих акционеров (участников), учитываемая на счете 81 «Собственные акции (доли)». При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о дебетовом сальдо по счету 81 на отчетную дату. Данная величина указывается в круглых скобках (как величина, уменьшающая показатель собственного капитала организации).

Строка 1340 «Переоценка внеоборотных активов». По этой строке отражается сумма прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, отраженная обособленно на счете 83 «Добавочный капитал». При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о кредитовом сальдо по счету 83, аналитические счета учета сумм дооценки основных средств и НМА на отчетную дату.

Строка 1350 «Добавочный капитал (без переоценки)». По этой строке отражается величина добавочного капитала организации, учитываемого на счете 83 «Добавочный капитал», за исключением сумм дооценки внеоборотных активов. При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о кредитовом сальдо по счету 83 (за исключением сумм дооценки внеоборотных активов) на отчетную дату.

Строка 1360 «Резервный капитал». По данной строке отражается величина резервного капитала организации, образованного как в соответствии с учредительными документами, так и в соответствии с законодательством (п. 69 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности). При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о кредитовом сальдо по счетам 82 и 84 (в части специальных фондов, за исключением фондов на финансирование текущих расходов) на отчетную дату.

Строка 1370 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». По этой строке отражается сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса, составляемого при подготовке промежуточной бухгалтерской отчетности за отчетный период, используются данные по счетам 99 и 84. Если в результате расчетов по приведенной ниже формуле получится отрицательная величина (т.е. непокрытый убыток), то она показывается в Бухгалтерском балансе в круглых скобках.

Строка 1300 «Итого по разделу III». Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам разд. III с кодами 1310 – 1370 и отражает общую величину капитала организации.

Долгосрочные обязательства (раздел IV Бухгалтерского баланса). В указанном разделе показывается информация о долгосрочных обязательствах организации. Долгосрочными являются обязательства, срок погашения которых превышает 12 месяцев (п. 19 ПБУ 4/99).

Строка 1410 «Заемные средства» раздела IV Бухгалтерского баланса. По данной строке показывается информация о долгосрочных кредитах и займах, привлеченных организацией (срок погашения которых на отчетную дату превышает 12 месяцев). При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о сальдо по счету 67 на отчетную дату (п. п. 73, 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

Строка 1420 «Отложенные налоговые обязательства». По данной строке отражается информация об отложенных налоговых обязательствах, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с требованиями ПБУ 18/02. При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в Бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств (п. 19 ПБУ 18/02).

Вариант 1. Если организация суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражает развернуто, то:

Строка 1420 «Отложенные налоговые обязательства» = Кредитовое сальдо по счету 77

Вариант 2. Если организация суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отражает свернуто, то:

– в случае когда сальдо по счету 77 больше сальдо по счету 09:

Строка 1420 «Отложенные налоговые обязательства» = Кредитовое сальдо по счету 77 – Дебетовое сальдо по счету 09

– в случае когда сальдо по счету 77 меньше сальдо по счету 09:

Строка 1420 «Отложенные налоговые обязательства» = -

Строка 1430 «Резервы под условные обязательства». При составлении бухгалтерской отчетности в 2011 г. по строке 1430 «Резервы под условные обязательства» отражаются учитываемые на счете 96 «Резервы предстоящих расходов» суммы оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты. При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96 в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Строка 1450 «Прочие обязательства» раздела IV Бухгалтерского баланса. По данной строке отражаются прочие, не упомянутые выше, обязательства организации, срок погашения которых превышает 12 месяцев.

При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные аналитического учета об остатках по счетам 60, 62, 68, 69, 76 и о кредитовом сальдо по счету 86 (в части долгосрочной кредиторской задолженности) на отчетную дату.

Строка 1400 «Итого по разделу IV». Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам разд. IV с кодами 1410 – 1450 и отражает общую величину долгосрочных обязательств организации.

Краткосрочные обязательства (раздел V Бухгалтерского баланса). В указанном разделе показывается информация о краткосрочных обязательствах организации. Краткосрочными являются обязательства, срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты (п. 19 ПБУ 4/99).

Строка 1510 «Заемные средства» раздела V Бухгалтерского баланса. По данной строке показывается информация о краткосрочных обязательствах по займам и кредитам, привлеченным организацией (срок погашения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты). При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о сальдо по счету 66 (п. п. 73, 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

Строка 1520 «Кредиторская задолженность». По данной строке показывается краткосрочная кредиторская задолженность организации (п. 19 ПБУ 4/99), срок погашения которой не превышает 12 месяцев после отчетной даты. При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о кредитовых остатках на отчетную дату (п. п. 73, 74 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности):

- по счету 60 (в части краткосрочной кредиторской задолженности);
- по счетам 70, 71, 73 (кроме выданных работникам под проценты займов);
- по счету 69 (в части краткосрочной кредиторской задолженности);
- по счету 68 (в части краткосрочной кредиторской задолженности);
- по счету 62 (в части краткосрочной кредиторской задолженности);
- по счету 75, субсчет 75-2;
- по счету 76 (в части краткосрочной кредиторской задолженности).

Строка 1530 «Доходы будущих периодов». По данной строке отражаются доходы будущих периодов, т.е. доходы (в том числе прочие доходы), полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам (п. 20 ПБУ 9/99). При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса организации – получатели государственных субсидий, а также организации-лизингодатели используют данные о кредитовом сальдо по счету 98 (на котором отражаются бюджетные средства, направленные на финансирование расходов, или разница между общей суммой лизинговых платежей по договору лизинга и стоимостью лизингового имущества) и о кредитовом остатке по счету 86 (в части целевого бюджетного финансирования и средств целевого финансирования, полученных в виде грантов, технической помощи (содействия) и т.п.) на отчетную дату.

Строка 1540 «Резервы предстоящих расходов». С бухгалтерской отчетности 2011 г. вступило в силу новое ПБУ 8/2010, а старое ПБУ 8/01 утратило силу (п. п. 2, 3 Приказа Минфина России от 13.12.2010 N 167н). Также с 01.01.2011 признан утратившим силу п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о кредитовом сальдо на отчетную дату по счету 96 в части оценочных обязательств, предполагаемый срок исполнения которых не превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Строка 1550 «Прочие обязательства» раздела V Бухгалтерского баланса. По данной строке отражаются прочие, не упомянутые выше и не включенные в другие строки разд. V краткосрочные обязательства организации (со сроком погашения не более 12 месяцев после отчетной даты). При заполнении этой строки Бухгалтерского баланса используются данные о кредитовом сальдо по счету 86 (в части прочих краткосрочных обязательств), кредитовом остатке по счету 76 (в части прочих краткосрочных обязательств, включая остатки фондов специального назначения на финансирование текущих расходов) на отчетную дату.

Строка 1500 «Итого по разделу V». Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам с кодами 1510 – 1550 и отражает общую величину краткосрочных обязательств организации.

Строка 1700 «БАЛАНС» Пассива Бухгалтерского баланса. Показатель этой строки представляет собой сумму показателей по строкам 1300 «Итого по разделу III», 1400 «Итого по разделу IV» и 1500 «Итого по разделу V» и отражает общую стоимость пассивов организации. Значение данной строки характеризует валюту баланса.

Заключение

Бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах её деятельности и изменениях в финансовом положении. Она необходима как внутренним пользователям, так и внешним пользователям, так как на основании ее принимаются управленческие решения в области планирования, контроля и оценки деятельности организации.

Наиболее важные показатели финансовых результатов деятельности организации представлены в отчете о прибылях и убытках. Показатели финансовых результатов характеризуют абсолютную эффективность хозяйствования фирм по всем направлениям их деятельности: производственной, сбытовой, снабженческой, финансовой и инвестиционной. Они составляют основу экономического развития организации и укрепления финансовых отношений со всеми участниками коммерческого дела.

Анализ финансового состояния позволяет своевременно выявлять и устранять недостатки в финансовой деятельности и находить резервы улучшения состояния организации и ее платежеспособности.

Контрольные вопросы

1. Методы оценки отдельных статей баланса и требования к предоставлению информации об активах и обязательствах. Порядок определения остаточной стоимости некоторых показателей отчетности.

2. Техника составления бухгалтерского баланса. Источники информации для составления формы № 1.

3. Начальный баланс организации и порядок его составления.

4. Использование бухгалтерских регистров аналитического учета при составлении отчета.

5. Использование регулируемых статей при составлении бухгалтерского баланса. Разделение показателей отчетности на долгосрочные и краткосрочные.

6. Понятие вычитаемых временных разниц и сумм отложенных налоговых активов и обязательств и их определение.

Тема 33. Отчет о прибылях и убытках

План

Введение

1. Понятие и содержание отчета о финансовых результатах.

2. Порядок заполнения и пояснения к показателям отчета о финансовых результатах.

Заключение

Введение

В условиях рынка предприятия вступают в договорные отношения по использованию имущества и денежных средств. Доверительность этих отношений должна подкрепляться возможностью для всех участников отношений получать и использовать финансовую информацию. Достоверность информации подтверждается независимым аудитом.

Собственники, и, прежде всего коллективные собственники – акционеры, пайщики, а также кредиторы, лишены возможности самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные операции предприятия, зачастую очень сложные, законны и правильно отражены в отчетности, так как

обычно не имеют доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нуждаются в услугах аудиторов.

Наличие достоверной информации в бухгалтерской финансовой отчетности позволяет повысить эффективность функционирования предприятия и дает возможность оценивать и прогнозировать последствия различных экономических решений. Данные причины выступают предпосылками необходимости аудита бухгалтерской финансовой отчетности в целом и отчета о прибылях и убытках в частности как важнейшей формы, отражающей финансовые результаты деятельности предприятия.

Все организации любой организационно-правовой формы и собственности обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность, являющуюся завершающим этапом учетного процесса.

По своему назначению бухгалтерская отчетность является основным источником информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменении в ее финансовом положении. Бухгалтерская отчетность предназначена для отражения достоверных и полных сведений об имущественном и финансовом состоянии организации и о финансовых результатах ее деятельности. Эта информация необходима внутренним пользователям бухгалтерской отчетности (руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации) для принятия экономически обоснованных решений при осуществлении хозяйственной деятельности, а также внешним пользователям (инвесторам, кредиторам, государственным органам исполнительной власти и др.).

1. Понятие и содержание отчета о финансовых результатах

Отчет о финансовых результатах – одна из основных форм бухгалтерской (финансовой) отчетности. Так, ст. 15 Федерального закона от 06.12.2011 N 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» определяет, что в общем случае, годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Отчет о финансовых результатах показывает доходы, расходы, финансовый результат организации за период. То есть, если Бухгалтерский баланс показывает финансовое состояние на отчетную дату, то Отчет о финансовых результатах показывает соответствующие показатели за период (например, за 2014 год).

Форма Отчета о финансовых результатах утверждена Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Отчет о финансовых результатах – бухгалтерский (финансовый) отчет, который показывает доходы, расходы, финансовые результаты экономического субъекта за отчетный период.

Отчет о финансовых результатах ранее назывался Отчетом о прибылях и убытках. С отчетности за 2012 год, название отчета было изменено (Информация Минфина России N ПЗ-10/2012).

Отчет о финансовых результатах иногда называют Форма № 2, имея в виду, что Бухгалтерский баланс это форма № 1, а Отчет о финансовых результатах – Форма № 2 (вторая форма).

Данные отчета показывают причины, по которым компания понесла убытки или получила прибыль в определенном отчетном периоде. Форма 2 составляется работниками бухгалтерии (предпочтительнее в машиночитаемом виде) для проведения анализа доходов и расходов по состоянию на конкретную дату.

Все доходы и расходы отражаются в отчете с нарастающим итогом. При составлении отчетности важно отразить достоверное и полное финансовое состояние предприятия и если таких данных недостаточно, то применяются дополнительные пояснения и показатели.

При заполнении формы 2 требуется указать данные о предприятии (наименование, реквизиты, виды деятельности, форма собственности), дату составления отчета, единицу измерения. Отчет состоит из разделов, в которых отображаются данные о доходах и расходах по обычным и прочим видам деятельности, финансовом результате с расшифровкой прибылей и убытков.

Для заполнения отчета необходимо рассчитать выручку от продажи или предоставления услуг, ее себестоимость, прочие доходы, проценты к уплате. Вносится информация обо всех видах расходов и прибыли (убытке) от продаж.

Далее в отчете рассчитывается прибыль либо убыток без налога, указываются все налоговые обязательства, а также чистая прибыль.

Предоставляется отчет о финансовых результатах предприятия в контролирующие органы в сроки, установленные нормативно-правовыми актами РФ. Нарушение этих сроков влечет административное наказание ответственных лиц организации.

Перед формированием годовой бухгалтерской отчетности нужно сделать реформацию баланса.

Обратите внимание на различие между Бухгалтерским балансом и Отчетом о финансовых результатах – в балансе отражаются показатели нарастающим итогом с начала деятельности, а в Отчете о финансовых результатах данные за период. К примеру, в обоих отчетах есть показатель Нераспределенная прибыль (убыток). Но эти суммы, как правило, не совпадают. В бухгалтерском балансе по этой строке указывается Нераспределенная прибыль (убыток) (стр. 1370) на отчетную дату (за весь период деятельности организации), а в Отчете о финансовых результатах аналогичный показатель Чистая прибыль (убыток) (стр. 2400) за отчетный период (например, календарный год).

Сумма Нераспределенной прибыли (убытка) на конец отчетного периода Бухгалтерского баланса (стр. 1370) должна быть равна Сумме Не-

распределенной прибыли (убытка) на начало отчетного периода Бухгалтерского баланса (стр. 1370) + Чистая прибыль (убыток) (стр. 2400) Отчета о финансовых результатах.

Пример

Отчетный год – 2015. В бухгалтерском балансе на 1 января 2015 по строке Нераспределенная прибыль (убыток) (стр. 1370) 30 000 тыс. рублей.

В отчете о прибылях и убытках чистая прибыль за календарный год 2015 составила 10 000 тыс. рублей.

В бухгалтерском балансе на 31 декабря 2015 по строке Нераспределенная прибыль (убыток) (стр. 1370) должно быть указано 40 000 тыс. рублей.

Показатели в Отчете о финансовых результатах

В Отчете о финансовых результатах указываются установленные показатели, формирующие в бухгалтерском учете доходы, расходы, финансовые результаты. Для каждого показателя указывается Пояснение (указывается номер соответствующего пояснения к отчету, а само пояснение указывается далее в разделе Пояснения к отчетности – применяется если есть необходимость в более детальном раскрытии информации), Наименование показателя, Код (код строки), Отчетный период (значение показателя в рублях за отчетный период), Предыдущий отчетный период (значение показателя в рублях за предыдущий отчетный период).

В состав отчета о финансовых результатах входят следующие строки:

– «Выручка» определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по субсчету 90-1 «Выручка», уменьшенном на суммарный за этот отчетный период дебетовый оборот по субсчетам 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы», 90-5 «Экспортные пошлины» счета 90 «Продажи».

При заполнении данной строки необходимо учитывать, что выручка от продажи продукции (товаров), выручка от выполнения работ (оказания услуг), составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности. Для этого организация должна ввести к строке «Выручка» дополнительные строки.

Указание значение в круглых скобках () – означает значение показателя со знаком минус.

Пояснение	Наименование показателя	Код	Отчетный период	Предыдущий отчетный период
	Выручка	2110		
	Себестоимость продаж	2120	()	()
	Валовая прибыль (убыток)	2100		
	Коммерческие расходы	2210	()	()
	Управленческие расходы	2220	()	()
	Прибыль (убыток) от продаж	2200		
	Доходы от участия в других организациях	2310		

	Проценты к получению	2320		
	Проценты к уплате	2330	0	0
	Прочие доходы	2340		
	Прочие расходы	2350	0	0
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300		
	Текущий налог на прибыль	2410	0	0
	в т.ч. Постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Изменение отложенных налоговых активов	2450		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток)	2400		
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток)	2510		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
	Совокупный финансовый результат периода	2500		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

– «Себестоимость продаж» отражает информацию о расходах по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров, продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Значение строки «Себестоимость продаж» определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 40 «Выпуск продукции, работ, услуг», 41 «Товары» и другими. В случае выделения в отчете о финансовых результатах видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный год, к строке «Себестоимость продаж» дополнительно вводятся новые строки, по которым показываются расходы, соответствующие выделенным организацией видам доходов.

– «Валовая прибыль (убыток)» отражает информацию о валовой прибыли организации, то есть о прибыли от обычных видов деятельности. Значение строки определяется как разница между показателями строк «Выручка» и «Себестоимость продаж».

– «Коммерческие расходы». По данной строке отражается информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с продажей продукции, товаров, работ и услуг (коммерческих расходах организации). Значение строки определяется на основании данных о суммарном за от-

четный период дебетовом обороте по счету 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 44 «Расходы на продажу».

– «Управленческие расходы» – информация о расходах по обычным видам деятельности, связанных с управлением организацией. Значение строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции со счетом 26 «Общехозяйственные расходы», но при условии, что такой порядок списания управленческих расходов предусмотрен учетной политикой организации.

– «Прибыль (убыток) от продаж» определяется как разница между показателем строки «Валовая прибыль (убыток)» и показателями строк «Коммерческие расходы» и «Управленческие расходы».

– «Доходы от участия в других организациях». По этой строке отражается информация о доходах организации, полученных от участия в уставных капиталах других организаций и являющихся для нее прочими доходами. Значение строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по счету 91-1 «Прочие доходы» аналитический счет учета доходов от участия в уставных капиталах других организаций.

– «Проценты к получению» определяются на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по счету 91-1 «Прочие доходы», аналитический счет учета процентов к получению.

– «Проценты к уплате». Значение строки устанавливается на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 91-2 «Прочие расходы», аналитический счет учета процентов, подлежащих уплате организацией.

– «Прочие доходы» определяются на основании данных о суммарном за отчетный период кредитовом обороте по счету 91-1 «Прочие доходы» (за исключением аналитических счетов учета процентов к получению и доходов от участия в уставных капиталах других организаций) за минусом дебетового оборота по счету 91-2 «Прочие расходы» в части НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей.

– «Прочие расходы». Значение строки определяется на основании данных о суммарном за отчетный период дебетовом обороте по счету 91-2 «Прочие расходы» (за исключением аналитических счетов учета процентов к уплате и учета НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей, подлежащих получению от других юридических и физических лиц).

– «Прибыль (убыток) до налогообложения». По данной строке отражается информация о бухгалтерской прибыли (убытке) организации. Значение строки определяется путем сложения показателей строк «Прибыль (убыток) от продаж», «Доходы от участия в других организациях», «Проценты к получению» и «Прочие доходы» и вычитания из полученной суммы показателей строк «Проценты к уплате» и «Прочие расходы». Если в ре-

зультате получается отрицательная величина (убыток), то эта величина показывается организацией в отчете о прибылях и убытках в круглых скобках.

– «Текущий налог на прибыль» отражает информацию о текущем налоге на прибыль, то есть о сумме налога на прибыль, отраженной в налоговой декларации по налогу на прибыль и исчисленной по данным налогового учета.

– «Постоянные налоговые обязательства (активы)» отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки». Согласно ПБУ 18/02, постоянное налоговое обязательство – это налог на прибыль, который образуется по данным налогового учета, но отсутствует по данным бухгалтерского. Для расчета постоянного налогового обязательства необходимо умножить постоянную разницу на ставку налога на прибыль. Постоянная разница – это суммы, которые отражаются в бухгалтерском учете, но не учитываются в налоговом.

– «Изменение отложенных налоговых обязательств» заполняется по данным счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» и представляет собой разницу между оборотами по кредиту и дебету данного счета. Если эта разница положительная, то результат вычитают из прибыли до налогообложения (увеличивают убыток). Если разница отрицательная, то производят обратную операцию.

– «Изменение отложенных налоговых активов» формируется по данным счета 09 «Отложенные налоговые активы» и также представляет собой разницу между оборотами по этому счету. Если дебетовый оборот превышает кредитовый, то результат увеличит прибыль (уменьшит убыток).

– «Прочее». По данной строке приводят суммы налогов уплачиваемых организациями, находящимися на УСН, ЕНВД, штрафные санкции и пени, уплачиваемые за нарушение налогового законодательства.

– «Чистая прибыль (убыток)» определяется расчетным путем: «Чистая прибыль (убыток)» = «Прибыль (убыток) до налогообложения» – «Текущий налог на прибыль» – «Изменение отложенных налоговых обязательств» – «Изменение отложенных налоговых активов» – «Прочее».

В разделе «Справочно» раскрываются следующие показатели:

– В строке «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» необходимо привести результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода.

– «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» характеризует изменения капитала, не связанные с расчетами с собственниками организации (участниками или акционерами). Здесь отражают разницу от пересчета в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами РФ, включаемую в добавочный капитал.

– «Совокупный финансовый результат периода». В этой строке указывают чистую прибыль, прибавив к ней суммы от операций, которые не влияют на ее показатели.

Строки «Базовая прибыль (убыток) на акцию» и «Разводненная прибыль (убыток) на акцию» заполняют только акционерные общества. Расчет производят в порядке, изложенном в Методических рекомендациях по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (утв. Приказом Минфина России от 21 марта 2000 г. N 29н)

Составляя отчет о финансовых результатах за 2015 год следует учитывать рекомендации Минфина России по проведению аудита за отчетный период (письмо от 6 февраля 2015 г. № 07-04-06/5027).

Все доходы в отчете отражаются за вычетом НДС и акцизов (п. 3 ПБУ 9/99). Все расходы, а также отрицательные показатели указываются в круглых скобках, без знака минус. Форма 2 составляется нарастающим итогом с начала года. Все показатели отчетного периода приводятся в сравнении с аналогичным периодом прошлого года. В отчете за 2015 год будут такие сведения:

- обороты по счетам с 1 января по 31 декабря 2015 года включительно отразите в столбце 3 (данные за отчетный период);

- показатели столбца 3 отчета о финансовых результатах за 2013 год приведите в столбце 4 (данные за аналогичный период предыдущего года).

В столбце «Пояснения» указывается номер соответствующего пояснения к балансу (форме № 1) и отчету о финансовых результатах.

Показатели отчетного периода должны быть сопоставимы с показателями аналогичного периода прошлого года. То есть должны быть сформированы по одним и тем же правилам. Несопоставимость показателей может возникнуть, если в отчетном периоде были выявлены существенные ошибки прошлых лет или изменилась учетная политика организации. В этом случае в форме № 2 за текущий период прошлого года показатели придется скорректировать исходя из действующих теперь условий. Но отчеты за прошлые периоды исправлять не нужно.

Типовая форма № 2 (отчет о прибылях и убытках) содержит пронумерованные строки. Коды для строк даны в приложении 4 к приказу Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н. Нумеровать строки нужно, только если отчетность сдается в отделение статистики и в ИФНС. При этом существуют особенности для отдельных категорий организаций. Например, субъекты малого предпринимательства отражают в балансе укрупненные показатели, которые включают в себя несколько показателей. Код строки в таком случае проставьте по тому показателю, который по величине больше других, входящих в эту строку.

Если же отчетность составляется для акционеров или других пользователей, не являющихся представителями госконтроля, строки нумеровать необязательно.

2. Порядок заполнения отчета о финансовых результатах

Пояснения к показателям отчета о финансовых результатах

Выручка (2110)

Указывается сумма выручки за отчетный период (доходы по обычным видам деятельности). Выручкой признаются поступления от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Выручка отражается в бухгалтерском учете на счете 90 «Продажи».

Выручка отражается за минусом налога на добавленную стоимость (НДС) и акцизов.

К примеру, к выручке относятся:

- поступления от продажи готовой продукции;
- поступления от продажи товаров;
- поступления за выполненные работы;
- поступления за оказанные услуги.

Поступления, связанные с предоставлением имущества в аренду (арендная плата), предоставлением займов (проценты по займу), предоставлением прав на использование результатов интеллектуальной деятельности (лицензионная плата, роялти), как правило, выручкой не признаются и считаются прочими доходами. Но, если для организации какой-либо из указанных видов деятельности является основным, то такие поступления будут считаться выручкой.

Выручку следует отличать от прочих доходов (проценты по предоставленным займам, штрафы за нарушение хозяйственных договоров, доходы от продажи основных средств, дивиденды и т.д.). Прочие доходы отражаются в других строках Отчета о финансовых результатах.

Себестоимость продаж (2120)

Указывается сумма расходов по обычным видам деятельности, которые сформировали себестоимость проданных товаров (продукции), выполненных работ и оказанных услуг.

Себестоимость продаж определяется как сумма списанной на доходы при реализации себестоимости товаров (работ, услуг). Соответственно, сумма себестоимости продаж определяется как сумма списанных активов и затрат на дебет счета 90 «Продажи» с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» и т.д.

Валовая прибыль (убыток) (2100)

Указывается сумма валовой прибыли – прибыли от обычных видов деятельности (определяется без учета коммерческих и управленческих расходов).

Сумма строки 2100 «Валовая прибыль (убыток)» определяется как разница между показателями строк 2110 «Выручка» и 2120 «Себестоимость продаж».

Коммерческие расходы (2210)

Указывается сумма коммерческих расходов за отчетный период. Сумма коммерческих расходов определяется как сумма, списанная к кредита счета [44 «Расходы на продажу»](#) в дебет счета [90 «Продажи»](#).

К коммерческим расходам могут относиться расходы на:

- на затаривание и упаковку товара;
- на доставку продукции на станцию (пристань) отправления;
- на погрузку в транспортные средства;
- на комиссионные вознаграждения сбытовым организациям;
- на содержание помещений для хранения продукции в местах ее продажи;
- на оплату труда продавцов в организациях, занятых производством;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- на страхование отгруженных товаров, продукции и коммерческих рисков;
- на покрытие недостачи товаров (продукции) в пределах норм естественной убыли;
- другие аналогичные расходы.

Управленческие расходы (2220)

Указывается сумма расходов по обычным видам деятельности, связанных с управлением организацией.

Сумма, указываемая с стр. 2220 «Управленческие расходы» определяется как сумма, списанная с кредита счета [26 «Общехозяйственные расходы»](#) в дебет счета [90 «Продажи»](#). Сумма по стр. 2220 «Управленческие расходы» указывается в круглых скобках.

Предусмотрено два способа учета управленческих расходов организации (определяются учетной политикой организации):

1) управленческие расходы могут списываться полностью в периоде их признания в уменьшение продаж (Д [90 «Продажи»](#) – К [26 «Общехозяйственные расходы»](#));

2) управленческие расходы могут включаться в себестоимость производимой продукции, работ, услуг (Д [20 «Основное производство»](#) – К [26 «Общехозяйственные расходы»](#)).

В первом случае, сумма управленческих расходов указывается в стр. 2220 «Управленческие расходы».

Во втором случае, в стр. 2220 «Управленческие расходы» такие расходы не указываются, так как их сумма включается в себестоимость продукции (работ, услуг) и в составе себестоимости включается в данные строки Себестоимость продаж (2120).

Прибыль (убыток) от продаж (2200)

Прибыль (убыток) от продаж показывает сумму прибыли (убытка) от обычных видов деятельности.

Сумма 2200 «Прибыль (убыток) от продаж» определяется путем вычитания из суммы строки 2100 «Валовая прибыль (убыток)» сумм строк 2210 «Коммерческие расходы» и 2220 «Управленческие расходы».

«Прибыль (убыток) от продаж» (2200) = «Валовая прибыль (убыток)» (2100) – «Коммерческие расходы» (2210) – «Управленческие расходы» (2220)

Прибыль (убыток) от продаж должна быть равной сальдо по счету [99 «Прибыли и убытки»](#) на конец отчетного периода.

Подробнее: [Прибыль \(убыток\) от продаж](#)

Доходы от участия в других организациях (2310)

Указывается сумма доходов, полученных от участия в уставных (складочных) капиталах других организаций.

В этой строке указываются дивиденды, а также стоимость имущества, полученного при выходе из общества или при ликвидации организации.

Проценты к получению (2320)

Указываются доходы в виде причитающихся процентов (по долговым обязательствам).

Проценты к уплате (2330)

Указываются расходы в виде начисленных к уплате процентов (по долговым обязательствам).

Прочие доходы (2340)

Указываются прочие доходы (помимо указанных в строках 2310 «Доходы от участия в других организациях» и 2320 «Проценты к получению»).

К прочим доходам относятся, к примеру, поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов; поступления, связанные с предоставлением за плату прав на использование результатов интеллектуальной деятельности; поступления от продажи основных средств; штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров; доходы от безвозмездных поступлений; прибыль по договору простого товарищества (от совместной деятельности); курсовые разницы; суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности; суммы дооценки финансовых вложений.

Прочие доходы учитываются на счете [91 «Прочие доходы и расходы»](#);

Прочие расходы (2350)

Указываются прочие расходы (кроме Проценты к уплате (стр. 2330)).

К прочим расходам относятся, к примеру, расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов; расходы, связанные с предоставлением за плату прав на использование результатов интеллектуальной деятельности; расходы в связи с продажей основных средств; штрафы, пени, неустойки за

нарушение условий договоров; расходы, связанные с формированием оценочных резервов; суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности; курсовые разницы; убыток от обесценения нематериальных активов; сумма уценки финансовых вложений; перечисление средств на благотворительную деятельность и иные расходы, связанные с безвозмездным предоставлением имущества третьим лицам; расходы на осуществление мероприятий, не связанных с деятельностью, направленной на получение доходов (спортивные мероприятия, развлекательные мероприятия и т.д.); убыток по договору простого товарищества (по совместной деятельности), распределенный между товарищами.

Прочие расходы учитываются на счете [91 «Прочие доходы и расходы»](#);

Прибыль (убыток) до налогообложения (2300)

Прибыль (убыток) до налогообложения определяется:

Прибыль (убыток) до налогообложения (2300) = «Прибыль (убыток) от продаж» (2200) + «Доходы от участия в других организациях» (2310) + «Проценты к получению» (2320) + «Прочие доходы» (2340) – «Проценты к уплате» (2330) – «Прочие расходы» (2350).

Подробнее: [Прибыль \(убыток\) до налогообложения](#)

Текущий налог на прибыль (2410)

Указывается сумма [Текущего налога на прибыль](#). [Текущий налог на прибыль](#) равен сумме налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет, по налоговой декларации по налогу на прибыль организаций.

[Текущий налог на прибыль](#) может определяться одним из двух способов, выбираемых и закрепляемых в учетной политике организации (п. 21 [Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02](#)):

– на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете. При этом величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль. [Текущий налог на прибыль](#) определяется исходя из величины условного расхода (условного дохода) по налогу на прибыль, скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода

– на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

Подробнее об учете налога на прибыль: [Бухгалтерский учет налога на прибыль](#)

В т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы) (2421)

Указывается сальдо постоянных налоговых обязательств (активов) на конец отчетного периода (см. [Постоянное налоговое обязательство \(постоянный налоговый актив\)](#)).

Так как постоянные налоговые обязательства (активы) включены в показатель строки «Текущий налог на прибыль» (2410), то при расчете чи-

стой прибыли сумма строки 2421 не учитывается (то есть эта сумма указывается справочно и не участвует в расчетах чистой прибыли).

Суммы постоянных налоговых обязательств (активов) учитываются на отдельном субсчете счета [99 «Прибыли и убытки»](#).

Подробнее об учете налога на прибыль: [Бухгалтерский учет налога на прибыль](#)

Изменение отложенных налоговых обязательств (2430)

Указывается сумма изменения отложенных налоговых обязательств за отчетный период.

Сумма этой строки определяется как разница между кредитовым и дебетовым оборотами по счету [77 «Отложенные налоговые обязательства»](#) за отчетный период (без учета дебетового оборота по счету [77 «Отложенные налоговые обязательства»](#) в корреспонденции со счетом [99 «Прибыли и убытки»](#), так как эти проводки формируются при выбытии активов).

Положительная разница указывается в строке 2430 в круглых скобках (так как вычитается из показателя прибыли), а отрицательная – без них.

Подробнее об учете налога на прибыль: [Бухгалтерский учет налога на прибыль](#)

Изменение отложенных налоговых активов (2450)

Указывается сумма изменения отложенных налоговых активов за отчетный период.

Сумма этой строки определяется как разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету [09 «Отложенные налоговые активы»](#) за отчетный период (без учета кредитового оборота по счету [09 «Отложенные налоговые активы»](#) в корреспонденции со счетом [99 «Прибыли и убытки»](#), так как эти проводки формируются при выбытии активов).

Отрицательная разница указывается в строке 2450 в круглых скобках (так как вычитается из показателя прибыли), а положительная – без них.

Подробнее об учете налога на прибыль: [Бухгалтерский учет налога на прибыль](#)

Прочее (2460)

Указываются суммы иных, не указываемых в вышестоящих строках, показателях, оказывающих влияние на величину чистой прибыли организации.

В этой строке могут указываться:

- штрафные санкции, уплачиваемые за нарушения налогового законодательства;

- доначисления (суммы к уменьшению) по налогу на прибыль за предыдущие налоговые периоды в связи с выявлением ошибок;

- сумма списанных в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» отложенных налоговых активов (при выбытии активов, по которым были начислены ОНА);

- сумма списанных в кредит счета 99 отложенных налоговых обязательств (при выбытии активов, по которым были начислены ОНО);

Чистая прибыль (убыток) (2400)

Чистая прибыль (убыток) самый важный показатель Отчета о финансовых результатах.

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается проводкой в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом сумма начисленного результата, отраженного по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и есть чистая прибыль.

Полученный убыток показывается в Отчете о финансовых результатах в круглых скобках.

Показатель чистой прибыли в Отчете о финансовых результатах определяется так:

Чистая прибыль (убыток) (2400) = Прибыль (убыток) до налогообложения (2300) – Текущий налог на прибыль (2410) +- Изменение отложенных налоговых обязательств (2430) +- Изменение отложенных налоговых активов (2450) – Прочее (2460).

Подробнее:

Чистая прибыль (убыток) – прибыль (убыток) отчетного периода, оставшаяся после уплаты налога на прибыль и других аналогичных обязательных платежей.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – прибыль (убыток) за весь период существования организации, оставшиеся после уплаты налога на прибыль и других аналогичных обязательных платежей.

Обратно к форме

Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода (2510)

Указывается сумма изменения добавочного капитала организации, в результате переоценки внеоборотных активов, проведенной в отчетном периоде.

Суммы дооценки (уценки) признанные в составе прочих доходов (прочих расходов) в этой строке не указываются. Такие суммы указываются в строках 2340 «Прочие доходы» (строки 2350 «Прочие расходы»).

Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода (Строка 2520)

Указывается результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода. Эти ситуации довольно редки (например, курсовая разница, возникшая при пересчете в рубли выраженной в иностранной валюте стоимости активов и обязательств организации, используемых для ведения деятельности за пределами России, с возникновением разницы, включаемой в добавочный капитал организации).

В российских документах мало информации о порядке заполнения этой строки. В МСФО используется близкое понятие – «Прочий совокупный доход». Компоненты прочего совокупного дохода включают:

(а) изменения прироста стоимости от переоценки (см. МСФО (IAS) 16 «Основные средства» и МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы»);

(b) переоценка пенсионных планов с установленными выплатами (см. МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»);

(с) прибыли и убытки, возникающие от перевода финансовой отчетности иностранного подразделения (см. МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»);

(d) прибыли и убытки от инвестиций в долевыe инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 5.7.5 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;

(е) эффективную часть прибылей и убытков от инструментов хеджирования при хеджировании денежных потоков (см. МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);

(f) для определенных обязательств, классифицированных как учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, сумму изменения в справедливой стоимости, которая относится к изменениям в кредитном риске по обязательству (см. пункт 5.7.7 МСФО (IFRS) 9).

Совокупный финансовый результат периода (2500)

Определяется как сумма строк «Чистая прибыль (убыток)», «Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода» и «Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) отчетного периода».

Методы раскрытия затрат по МСФО

Международные стандарты финансовой отчетности требуют, чтобы расходы были представлены в Отчете о финансовых результатах с использованием классификации, основанной либо на характере затрат (метод «по характеру затрат»), либо на их функции в рамках предприятия (метод «по функции затрат» или метод «себестоимости продаж») в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает надежную и более уместную информацию.

Эти методы описаны в пунктах 99 – 105 Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Заполнение отчета

Доходы и расходы по обычным видам деятельности (строки 2110–2200)

По строкам 2110-2200 покажите доходы и расходы по обычным видам деятельности. Исходными данными для заполнения этих строк являются обороты по счету 90 «Продажи». В строке 2110 выручку отразите без НДС и акцизов. Выручка определяется с учетом всех скидок, предоставленных организацией. Если покупателю предоставляют скидку за выполнение определенных условий договора, то выручку указывают за минусом скидки.

По строке 2120 покажите расходы по обычным видам деятельности, которые формируют себестоимость. В строке 2100 отразите прибыль от

обычных видов деятельности. Определить ее можно, если из выручки вычесть себестоимость продаж (строка 2110 – строка 2120).

По строке 2210 укажите сумму расходов по обычным видам деятельности, которые связаны с продажей товаров, работ, услуг. По строке 2220 укажите сумму расходов по обычным видам деятельности, которые связаны с управлением организацией.

Например, затраты на рекламу относятся к коммерческим расходам (Инструкция к плану счетов). Поэтому отражать такие расходы в отчете надо в зависимости от того, какой порядок учета коммерческих расходов предусмотрен в учетной политике организации для целей бухучета. В соответствии с учетной политикой коммерческие расходы могут:

- полностью включаться в затраты текущего периода. В этом случае расходы на рекламу отразите по строке 2210 «Коммерческие расходы» отчета;
- распределяться между стоимостью отдельных видов продукции, товаров (работ, услуг). Тогда расходы на рекламу отразите по строке 2120 «Себестоимость продаж».

По строке 2200 отразите прибыль (убыток) от продаж. Для этого из суммы валовой прибыли нужно вычесть коммерческие и управленческие расходы (строка 2100 – строка 2210 – строка 2220). Если получается отрицательная величина, отразите ее в отчете в круглых скобках.

Прочие доходы и расходы (строки 2310–2350)

Строки 2310-2350, где отражаются прочие доходы и расходы, заполните на основании оборотов по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

В строке 2310 покажите полученные дивиденды, а также стоимость имущества, которое получила организация при выходе из общества или при его ликвидации.

Прибыль до налогообложения (строка 2300)

На основании данных, отраженных по строкам 2110-2350, рассчитайте сумму прибыли (убытка) до налогообложения (строка 2300). Определить ее можно, если из суммы строк 2200, 2310, 2320 и 2340 вычесть строки 2330 и 2350. Если получите отрицательную величину (убыток), то укажите ее в круглых скобках.

Форма № 2 содержит отдельные строки для доходов и расходов от обычных видов деятельности. За вычетом расходов можно показать только прочие доходы, размер которых не превышает уровня существенности, применяемого организацией.

Показатель является существенным, если без сведений о нем нельзя правильно оценить финансовое положение организации (ПБУ 4/99). Критерий существенности организация определяет самостоятельно и прописывает его в учетной политике для целей бухучета.

Обособленно в Отчете нужно показывать сведения о доходах, которые составляют не менее 5 процентов от всех доходов организации (ПБУ

9/99). Расходы, связанные с получением таких доходов, тоже нужно отражать отдельно (ПБУ 10/99).

Если какая-то информация баланса требует детальной подробной расшифровки, ее заносят в отдельную форму – пояснения к балансу и отчету о финансовых результатах. А в отчете в столбце «Пояснения» делают ссылку на соответствующую таблицу или номер пояснений этой формы.

Налог на прибыль (строки 2410–2400)

В строках 2410-2400 формы № 2 отражают расчеты по налогу на прибыль за отчетный период. По строке 2410 «Текущий налог на прибыль» укажите (в круглых скобках) разницу между суммарными оборотами по дебету и кредиту счета 68 субсчет «Расчеты по текущему налогу на прибыль» в корреспонденции со счетами:

- 09 «Отложенные налоговые активы»;
- 77 «Отложенные налоговые обязательства»;
- 99 субсчет «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»;
- 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)».

По строке 2421 «Постоянные налоговые обязательства (активы)» отразите разницу между суммарными оборотами по дебету и кредиту счета 99 субсчет «Постоянные налоговые обязательства (активы)» в корреспонденции со счетом 68 субсчет «Расчеты по текущему налогу на прибыль».

По строке 2430 «Изменение отложенных налоговых обязательств» укажите разницу между суммарными оборотами по кредиту и дебету счета 77 в корреспонденции со счетом 68 субсчет «Расчеты по текущему налогу на прибыль». Если оборот по кредиту больше оборота по дебету, то разница вычитается из прибыли (убытка) до налогообложения.

По строке 2450 «Изменение отложенных налоговых активов» отразите разницу между суммарными оборотами по дебету и кредиту счета 09 в корреспонденции со счетом 68 субсчет «Расчеты по текущему налогу на прибыль». Если оборот по дебету больше оборота по кредиту, то разница прибавляется к прибыли (убытку) до налогообложения. Если оборот по дебету меньше оборота по кредиту, то разница вычитается из прибыли (убытка) до налогообложения.

По строке 2410 «Текущий налог на прибыль» отражают разницу между суммарными оборотами по дебету и кредиту счета 68 субсчет «Расчеты по текущему налогу на прибыль» в корреспонденции со счетом 99 субсчет «Текущий налог на прибыль».

К третьей категории относятся организации, которые не платят налог на прибыль по законодательству, но должны вести бухучет (п. 1 ПБУ 18/02). Это, например, плательщики ЕНВД или налога на игорный бизнес. Такие организации при заполнении строк 2421, 2430, 2450 могут поставить прочерки.

Сумму ЕНВД или налога на игорный бизнес, уменьшающих показатель строки 2300 «Прибыль (убыток) до налогообложения», укажите

в строке 2460 «Прочее». При этом детализацию данной строки организация вправе определить самостоятельно. Такими же правилами следует руководствоваться организациям, которые совмещают общую систему налогообложения с уплатой ЕНВД или налога на игорный бизнес.

Чистая прибыль (строка 2400)

По строке 2400 «Чистая прибыль (убыток)» укажите результат, рассчитанный по формуле:

Чистая прибыль (убыток) (строка 2400)	Прибыль (убыток) до налогообложения (строка 2300)	+	Изменение отложенных налоговых обязательств (строка 2430)	+	Изменение отложенных налоговых активов (строка 2450)	+	Прочее (строка 2460)	Текущий налог на прибыль (строка 2410)
		(-)		(-)		(-)		

Проверьте, чтобы чистая прибыль (убыток), отраженная в Отчете по итогам года, совпадала с заключительным сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» (с учетом округлений). Его же надо списать на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» при реформации баланса (формы № 1).

Бухгалтерская отчетность считается составленной после того, как ее бумажный вариант подпишет руководитель компании (ч. 8 ст. 13 Закона № 402-ФЗ). Но чиновники разрешают, чтобы отчетность вместо директора подписывал любой другой сотрудник по доверенности. Главный бухгалтер – не исключение. Но все экземпляры отчетности должны быть подписаны одним и тем же представителем организации. То есть и в ИФНС, и в Росстат надо сдать отчеты с одинаковыми подписями. Налоговики с таким подходом согласны, о чем сказано в письме ФНС России от 26 июня 2013 г. № ЕД-4-3/11569@. Документ размещен на официальном сайте службы и доведен до нижестоящих инспекций.

В любом случае годовая отчетность должна быть подписана на бумаге. Если же вы отправляете ее в инспекцию электронно, то сдавать еще и бумажный вариант не надо. Но на случай проверки распечатанный подписанный вариант должен храниться в бухгалтерии.

Отчет о финансовых результатах
за Январь - Март 2013г.

Организация	Муниципальное унитарное предприятие "Серпуховская Теплосеть"	Форма по ОКУД	0710002		
Идентификационный номер налогоплательщика		Дата (число, месяц, год)	31	03	2013
Вид экономической деятельности	теплоснабжение	по ОКПО	42277069		
Организационно-правовая форма / форма собственности	муниципальная унитарное предприятие / муниципальная собственность	ИНН	5043014617		
Единица измерения:	в тыс. рублей	по ОКВЭД	40.30		
		по ОКОПФ / ОКФС	43	14	
		по ОКЕИ	384		

Пояснения	Наименование показателя	Код	За Январь - Март 2013г.	За Январь - Март 2012г.
	Выручка	2110	406 464	368 020
	Себестоимость продаж	2120	(432 422)	(400 971)
	Валовая прибыль (убыток)	2100	(25 958)	(32 951)
	Коммерческие расходы	2210	-	-
	Управленческие расходы	2220	-	-
	Прибыль (убыток) от продаж	2200	(25 958)	(32 951)
	Доходы от участия в других организациях	2310	-	-
	Проценты к получению	2320	355	8
	Проценты к уплате	2330	(2 931)	(3 301)
	Прочие доходы	2340	1 924	6 101
	в том числе:			
	Доходы, связанные с реализацией прочего имущества	23401	229	204
	Штрафы, пени, неустойки к получению	23402	529	591
	Доходы в виде списанной кредиторской задолженности	23403	-	7
	Прочие внереализационные доходы	23404	1 521	115
	Прочие расходы	2350	(5 348)	(16 683)
	в том числе:			
	Расходы, связанные с реализацией прочего имущества	23501	(220)	(204)
	Расходы на услуги банков	23502	(86)	(96)
	Штрафы, пени, неустойки к уплате	23503	(687)	(282)
	Прочие внереализационные расходы	23504	(4 355)	(16 101)
	Прибыль (убыток) до налогообложения	2300	(31 958)	(46 826)
	Текущий налог на прибыль	2410	-	-
	в т.ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421	267	581
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430	261	91
	Изменение отложенных налоговых активов	2450	5 863	8 693
	Прочее	2460	-	(6)
	Чистая прибыль (убыток)	2400	(25 834)	(38 048)

Заключение

Бухгалтерская отчётность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах её деятельности и изменениях в финансовом положении. Она необходима как внутренним пользователям, так и внешним пользователям, так как на основании ее принимаются управленческие решения в области планирования, контроля и оценки деятельности организации.

Наиболее важные показатели финансовых результатов деятельности организации представлены в отчете о прибылях и убытках. Показатели финансовых результатов характеризуют абсолютную эффективность хозяйствования фирм по всем направлениям их деятельности: производственной, сбытовой, снабженческой, финансовой и инвестиционной. Они составляют основу экономического развития организации и укрепления финансовых отношений со всеми участниками коммерческого дела.

Анализ финансового состояния позволяет своевременно выявлять и устранять недостатки в финансовой деятельности и находить резервы улучшения состояния организации и ее платежеспособности.

Контрольные вопросы

1. Определение понятий отдельных показателей отчета: выручка, валовая прибыль, коммерческие расходы, управленческие расходы, прочие доходы и расходы, отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, постоянные налоговые обязательства. Определение бухгалтерской прибыли.

2. Экономические и правовые основы исчисления финансового результата в форме № 2. Требования к составлению отчета о прибылях и убытках, содержащиеся в ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации».

3. Структура и содержание отчета о прибылях и убытках. Порядок определения промежуточных и итогового показателей прибыли.

4. Методика составления отчета о прибылях и убытках. Источники информации для составления формы № 2. Использование бухгалтерских регистров аналитического учета при составлении отчета.

5. Отражение доходов и расходов организации по обычным видам деятельности.

6. Отражение прочих доходов и расходов организации.

7. Определение прибыли организации до налогообложения. Порядок расчета налога на прибыль. Определение чистой прибыли отчетного периода организации.

Тема 34. Отчет об изменениях капитала

План

Введение

1. Экономическое и информационное значение отчета об изменении капитала
 2. Порядок заполнения раздела I
 3. Порядок заполнения раздела II
 4. Порядок заполнения раздела III
- Заключение**

Введение

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном положении организации и о результатах его деятельности, составляемая на основе его данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Приказом Минфина РФ от 02.07.10 № 66н. «О формах бухгалтерской отчетности» (в редакции приказа Минфина РФ от 05.10.2011г. № 124н) в формы бухгалтерской отчетности, в том числе и в отчет об изменениях капитала, внесены незначительные изменения.

В ходе лекции нами будут изучены теоретические основы формирования отчета об изменениях капитала, а так же структура и порядок его составления.

«Отчет об изменениях капитала» раскрывает дополнительную информацию об изменениях состава, структуры и стадий перемещения собственного капитала в течение прошлого и отчетного периодов, позволяет изучить прирост его стоимости в разрезе источников формирования и оценить, как повлияло изменение соотношения израсходованной величины капитала и поступивших средств на увеличение собственного капитала.

1. Экономическое и информационное значение отчета об изменении капитала

Одним из главных компонентов финансовой отчетности является «Отчет об изменениях капитала», который обязан предоставить пользователю финансовой отчетности подробную информацию обо всех существенных изменениях в финансовом положении компании.

Отчет об изменениях капитала – отчёт, в котором раскрывается информация о движении уставного капитала, резервного капитала, добавочного капитала, а также информация об изменениях величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации.

Кроме того, в этой форме указывают суммы резервов, которые были сформированы и (или) использованы организацией.

«Отчет об изменениях капитала» (форма утвержденная приказом Минфина РФ от 02.07.2010г. №66н «О формах бухгалтерской отчетности» (в редакции приказа Минфина РФ от 05.10.2011г. № 124н) заполняют в составе годовой бухгалтерской отчетности коммерческие организации. Малые предприятия, которые не подлежат обязательному аудиту, и такие организации, как, например кооперативы, некоммерческие организации (НКО), бюджетные и унитарные предприятия, учреждения, отчет об изменениях капитала не обязаны предоставлять.

В Отчете об изменениях капитала раскрывается информация о движении уставного (складочного) капитала, резервного капитала, добавочного капитала. А также информация об изменениях величины нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) компании. Так же в этой форме указывают суммы корректировок в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок. Субъекты малого предпринимательства имеют право не включать форму № 3 в состав бухгалтерской отчетности (п. 6 приказа Минфина России от 02.07.2010 № 66н). А вот остальным компаниям нужно этот Отчет заполнять и сдавать в статистику и ИФНС.

В соответствии с пунктом 30 ПБУ 4/99 хозяйственные товарищества и общества в составе бухгалтерской отчетности должны раскрыть информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации.

С 2011г. введена новая форма «Отчета об изменениях капитала», состоящая из 3 разделов:

Раздел 1 «Движение капитала»;

Раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок»;

Раздел 3 «Чистые активы».

Табличная часть отчета заполняется в тысячах или миллионах рублей (код 384 или 385). При этом вычитаемые или отрицательные показатели показываются в круглых скобках.

Данные в форме отчета приводятся за отчетный год и два предыдущих года.

При выявлении в отчетном году допущенных в прошлом существенных ошибок или отражении в прошлом операций по правилам, несовпадающими с правилами, установленными изменившейся в отчетном году учетной политикой, показатели, отражаемые в новой форме за прошлые годы, не совпадут с данными предыдущих отчетов. В связи с этим при заполнении отчета необходимо произвести так называемый ретроспективный пересчет показателей предыдущих отчетов.

Ретроспективный пересчет – это исправление признания, оценки и раскрытия сумм в элементах финансовой отчетности, как если бы ошибка предшествующего периода никогда не была допущена.

В разделе 1 «Движение капитала» по горизонтали показана структура капитала организации, состоящего из:

- Уставного капитала;
- Собственных акций, выкупленных у акционеров;
- Добавочного капитала;
- Резервного капитала;
- Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

Уставной капитал – основной источник формирования собственных средств предприятия и представляет собой совокупность средств, первоначально вложенных в предприятие его собственником (собственниками). Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учредительными документами. Учет движения средств уставного капитала осуществляется на счете 80 «Уставный капитал».

Добавочный капитал – один из внутренних источников финансовых средств, образуется, в основном, за счет прироста стоимости внеоборотных активов, выявляемого по результатам их переоценки, безвозмездно полученных ценностей, эмиссионного дохода. Порядок формирования добавочного капитала так же регулируется законодательством и учредительными документами. Добавочный капитал учитывается на счете 83 «Добавочный капитал».

По своему финансовому происхождению добавочный капитал имеет следующие источники формирования:

- эмиссионный доход;
- суммы дооценки внеоборотных активов;
- курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала;
- суммы нераспределенной прибыли, направленные как источники покрытия капитальных вложений;
- безвозмездно полученное имущество (кроме относящегося к социальной сфере, которое отражается в составе нераспределенной прибыли);
- средства ассигнований из бюджета, использованные на финансирование долгосрочных вложений.

Резервный капитал создается в соответствии с законодательством и учредительными документами предприятия на покрытие возможных в будущем непредвиденных убытков и потерь. Резервный капитал образуется за счет отчислений от прибыли в размерах, установленных уставом или учредительными документами предприятия. В случае, когда резервный капитал образуется за счет отчислений от чистой прибыли, средства могут быть использованы на выплату дивидендов при недостаточности прибыли отчетного года. Учет движения средств резервного капитала осуществляется на счете 82 «Резервный капитал».

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) – в этом разделе отчета отражаются суммы, повлиявшие на изменение уставного, добавочного, резервного капитала и на величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Нераспределенная прибыль (убыток) представляет собой сумму:

- Нераспределенной прибыли (убытка) прошлых лет
- Нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года

Решение о распределении прибыли принимают собственники организации общим собранием акционеров (в ЗАО или ОАО) или собранием участников (в ООО).

Для учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусмотрен активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Чистая прибыль в конце года при реформации баланса списывается со счета 99 в кредит (дебет) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»:

Д99-К84 – списана чистая прибыль отчетного года.

Д84-К99 – списан убыток отчетного года.

По дебету счета 84 отражаются записи по использованию нераспределенной прибыли отчетного года. Остаток нераспределенной прибыли переносится на следующий год. Списание убытка отчетного года отражается записями:

Д 84 -К80 – доведена величина уставного капитала до величины чистых активов организации;

Д82-К84-погашен убыток средствами резервного капитала;

Д 75 «Расчеты с учредителями» К84 – погашен убыток за счет взносов участников, учредителей.

По вертикали в таблице указываются факторы, влияющие на изменение величины капитала.

Раздел 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» содержит данные об изменениях капитала за предыдущий период, связанных с исправлением ошибок и изменениями в учетной политике. При этом показатели отражаются как до корректировки, так и после нее.

Раздел 3 «Чистые активы» содержит сведения о величине чистых активов организации за 3 года.

2. Порядок заполнения раздела I

В разделе отражаются наличие и движение источников собственных средств организации, по горизонтали отражается структура капитала, а по вертикали – операции с капиталом. В состав капитала входит:

- Уставной капитал (графа 3);

- Собственные акции, выкупленные у акционеров (графа 4);
- Добавочный капитал (графа 5);
- Резервный капитал (графа 6);
- Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) (графа 7).

В графе 8 приводятся итоговые данные по всем составляющим.

По графе 3 «Уставный капитал» отражается уставный капитал организации за отчетный и предшествующие годы. При этом при изменении величины уставного капитала по соответствующим строкам таблицы отражаются источники его увеличения (причины уменьшения). Данные для заполнения этой графы берутся из бухгалтерских регистров по счету 80.

Причины изменения уставного капитала отражены по строкам типовой формы отчета. Это переоценка, дополнительный выпуск акций, увеличение номинальной стоимости акций, а также реорганизация.

Причинами изменений уставного капитала организации, например, являются ситуации, когда:

- участники приняли решение об увеличении или уменьшении уставного капитала;
- в число участников вошло третье лицо, внесшее дополнительный вклад;
- участник принял решение о выходе из общества, и его доля, перешедшая к обществу, была погашена (в случае, если его долю выкупают оставшиеся участники или третье лицо, размер уставного капитала не изменяется);
- в течение двух и более лет стоимость чистых активов общества по итогам финансового года оказалась меньше его уставного капитала.

По графе 4 «Собственные акции, выкупленные у акционеров» акционерные общества отражают стоимость акций, выкупленных у акционеров по их требованию или по решению совета директоров.

Общества с ограниченной ответственностью отражают в ней стоимость долей в уставном капитале, выкупленных у своих участников (учредителей).

По графе 5 «Добавочный капитал» отражаются данные о движении добавочного капитала организации, который изменяется, в частности, в результате переоценки объектов основных средств. Для заполнения данной графы используются данные, отраженные по счету 83.

По графе 6 «Резервный капитал» приводятся данные о наличии и изменении величины резервного капитала, отражаемые по счету 82.

По графе 7 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» отражается информация о движении нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Для ее заполнения используется счет 84.

При этом значения отражаемых в отчете показателей нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) на отчетные даты прошлых периодов зависят от обнаружения и исправления в отчетном периоде допущенных в прошлых периодах существенных ошибок, а также от распространения на прошлые периоды положений учетной политики, вновь принятых или изменившихся в отчетном периоде.

Согласно пп.2 п.9 ПБУ 22/10 «Исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности», при исправлении существенных ошибок в годах, предшествующих отчетному году, выявленных после утверждения отчетности за эти годы, помимо внесения исправлений в бухгалтерский учет производится корректировка сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год. Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем ретроспективного пересчета. Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей, начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Согласно п.15 ПБУ 1/08 «Учетная политика организации» последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Все данные о движении капитала приведены за предыдущий и отчетный год в разрезе двух групп: «Увеличение капитала всего» (код 3210) и «Уменьшение капитала всего» (код 3220). Данные за год, предшествующий предыдущему приводятся по строке «Величина капитала на 31 декабря 20__г» (код 3100) сальдировано.

Показатель строки «Чистая прибыль» (код 3211) должен быть равен показателю строки 2400. Строка «Реорганизация юридического лица» (код 3216, 3226) заполняется в том случае, если при реорганизации юридического лица в формах выделения из него или присоединения к нему другого юридического лица произошло увеличение (уменьшение) капитала.

По строке «Дивиденды» указывается сумма дивидендов, начисленных за год в пользу учредителей (участников, акционеров, собственников

имущества) организации. По этой строке отражается оборот по дебету счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции со счетом учета расчетов с учредителями субсчет «Расчеты по выплате доходов» (Дт84 Кт75.2). Если дивиденды начислены учредителям, одновременно являющимися работниками предприятия, то для заполнения этой строки необходимо использовать оборот по дебету счета учета нераспределенной прибыли (убытка) в корреспонденции со счетом учета расчетов с персоналом по оплате труда субсчет «Доходы от участия в капитале» (Дт84 Кт70).

По строке «Изменение добавочного капитала» отражается изменение добавочного капитала организации, которое сопровождается соответствующим (но противоположным по знаку) изменением других составляющих капитала и не приводит к изменению величины капитала в целом.

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

При выбытии нематериального актива сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации

По строке «Изменение резервного капитала» отражается изменение резервного капитала организации за счет других составляющих капитала, т. е. не приводящее к изменению величины капитала в целом.

В акционерном обществе создается резервный фонд в размере, предусмотренном уставом общества, но не менее 5% от его уставного капитала.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Общество с ограниченной ответственностью может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и в размерах, которые установлены уставом общества.

После заполнения всех граф раздела 1 следует вывести итоговые значения данные в графе 8. Они рассчитываются путем суммирования значений, отраженных во всех остальных графах по соответствующим строкам. Отрицательные значения (показатели в круглых скобках) вычитаются.

3. Порядок заполнения раздела II

Этот раздел непосредственно связан с исправлением существенных ошибок прошлых отчетных периодов.

Пункт 10 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» гласит, что изменение учетной политики организации может производиться в случаях:

– изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых 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 бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

– существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

Корректировки, связанные с исправлением существенных ошибок прошлых отчетных периодов регулируются п.п.7-14 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». Пунктом 3 ПБУ 22/2010 установлено, что существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и из характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности. Критерии существенности ошибки необходимо закрепить в учетной политике организации.

По строке 3400 отражаются данные без учета корректировок в связи с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет.

По строке 3401 отражаются данные о нераспределенной прибыли (непокрытом убытке) без учета корректировок, связанных с изменением в отчетном году учетной политики и исправлением в отчетном году существенных ошибок прошлых лет.

По строкам 3410, 3411, 3412 отражаются корректировки в связи с изменением учетной политики.

По строкам 3420, 3421, 3422 отражаются корректировки в связи с изменением учетной политики. Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет 84.

4. Порядок заполнения раздела III

Чистые активы – один из важнейших показателей финансового положения организации, который выражает величину собственного капитала и служит критерием способности организации генерировать собственные источники для ее развития. Показатель используют при определении обеспеченности организации собственным капиталом, оценки ее финансовой независимости и устойчивости, определении рентабельности собственного капитала и скорости его оборота.

Порядок расчета чистых активов для акционерных обществ утвержден Приказом Минфина РФ и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг от 29 января 2003 г. N 10н. В отсутствии специальных норм для рас-

чета чистых активов обществ с ограниченной ответственностью для них применяется этот же порядок (для инвестиционных фондов, доверительных управляющих, организаторов азартных игры предусмотрен свой порядок расчета чистых активов).

Расчет сводится к определению разницы между активами и пассивами (обязательствами), которые определяются следующим образом.

В состав активов, принимаемых к расчету, включаются:

- внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе бухгалтерского баланса (нематериальные активы, основные средства, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения, прочие внеоборотные активы);

- оборотные активы, отражаемые во втором разделе бухгалтерского баланса (запасы, налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, дебиторская задолженность, краткосрочные финансовые вложения, денежные средства, прочие оборотные активы) за исключением стоимости в сумме фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования, и задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.

В состав пассивов, принимаемых к расчету, включаются:

- долгосрочные обязательства по займам и кредитам и прочие долгосрочные обязательства;

- краткосрочные обязательства по займам и кредитам;

- кредиторская задолженность;

- задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов;

- резервы предстоящих расходов;

- прочие краткосрочные обязательства.

Сопоставление стоимости чистых активов с величиной уставного капитала позволяет оценить дееспособность организации, поскольку в соответствии с действующими законами стоимость чистых активов не может быть меньше уставного капитала организации и тем более меньше минимальной величины уставного капитала, установленной законодательством.

Стоимость чистых активов обществ с ограниченной ответственностью используют при определении действительной стоимости доли участника общества в его уставном капитале. Она соответствует стоимости чистых активов, пропорциональной доле участника общества с ограниченной ответственностью в уставном капитале.

Таким образом, показатель чистых активов имеет не только экономическое, но и правовое значение. Поэтому представление в новой бухгалтерской отчетности информации об их стоимости на три отчетные даты, а не на две даты, как в прежней форме отчета, позволит получить более полное представление о динамике этого показателя и объективно оценить финансовое положение организации и результаты ее деятельности.

Раздел 3 отчета должен заполняться в соответствии с Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утвержденным Приказом Минфина России от 29.01.2003 № 10н «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

По строке 3600 отражаются величина, определяемая путем вычитания из суммы активов, принимаемых к расчету, суммы пассивов, принимаемых к расчету: Строка 1100

Заключение

Финансовая отчетность должна отвечать требованиям понятности, уместности, надежности (достоверности) и сопоставимости. «Отчет об изменениях капитала» раскрывает дополнительную информацию об изменениях состава, структуры и стадий перемещения собственного капитала в течение прошлого и отчетного периодов, позволяет изучить прирост его стоимости в разрезе источников формирования и оценить, как повлияло изменение соотношения израсходованной величины капитала и поступивших средств на увеличение собственного капитала. Выделение данных о капитале организации в отдельную форму связано с важностью информации о состоянии и движении составных частей капитала для многих заинтересованных пользователей. Анализ состава элементов собственного капитала позволяет выявить четыре его основные функции:

1. обеспечение непрерывности деятельности;
2. гарантия защиты капитала, кредитов и возмещение убытков;
3. участие в распределении полученной прибыли;
4. участие в управлении организацией.

С 2013 года бухгалтерскую отчетность надо сдавать раз в год. В состав отчетности входят баланс (форма № 1 в соответствии с прежним приказом Минфина о формах бухгалтерской отчетности), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), отчет о целевом использовании полученных средств.

Произошедшие изменения в законодательстве сделали отчет об изменениях капитала менее объемным, но в то же время более информативным. Данные изменения позволили в некоторой степени избежать наложения и дублирования информации с одной стороны, и детализировать показатели – с другой. В отчете об изменениях капитала приводятся сведения о состоянии и изменении таких показателей, как капитал (уставной, добавочный, резервный), нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Данные о составе и изменении капитала должны предоставляться не только за отчетный год, но за предшествующие периоды. Это необходимо для увеличения информативности бухгалтерской отчетности и возможности анализа в динамике. Отчет об изменениях капитала необходимо пред-

ставить в составе бухгалтерской отчетности в течение 90 дней по окончании 2011 года.

Собственным капиталом называют финансовые ресурсы компании, которые формируются:

- За счет средств участников (учредителей, акционеров);
- За счет финансовых результатов от собственной деятельности организации.

В соответствии с п.28 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм:

- отчета о движении денежных средств;
- отчета об изменениях капитала;
- других отчетов;
- пояснительной записки.

В соответствии с п.30 ПБУ 4/99, хозяйственные товарищества и общества в составе бухгалтерской отчетности должны раскрыть информацию о наличии и изменениях уставного (складочного) капитала, резервного капитала и других составляющих капитала организации.

Изменения, которые содержатся в новой форме отчета об изменениях капитала, отражают и раскрывают информацию о реализованной продукции, работах и услугах, об имущественном и финансовом положении предприятия и результатах его хозяйственной деятельности.

Тем самым приближая систему бухгалтерского учета и отчетности к принципам Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО).

Контрольные вопросы

1. Целевое назначение и содержание отчета об изменениях капитала. Порядок и случаи увеличения или уменьшения уставного, добавочного и резервного капиталов и их отражение в форме № 3.

2. Порядок составления отчета об изменениях капитала. Источники информации для составления формы № 3. Использование бухгалтерских регистров аналитического учета при составлении отчета.

3. Представление информации о целевом финансировании организации.

4. Оформление заголовочной части формы № 3.

5. Отражение в 1 разделе отчета данных об уставном, добавочном и резервном капитале, а также суммы нераспределенной прибыли организации.

6. Отражение во 2 разделе отчета информации о созданных организацией резервов.

Тема 35. Отчет о движении денежных средств

План

Введение

1. Раскрытие информации в отчете о денежных потоках по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации.
 2. Методы составления отчета о движении денежных средств.
 3. Показатели отчета о движении денежных средств организации.
 4. Заполнение отчета о движении денежных средств.
- Заключение**

Введение

Денежные средства – наиболее ликвидная категория активов, которая обеспечивает организации наибольшую степень ликвидности. В процессе осуществления всех видов финансовых и хозяйственных операций организация генерирует движение денежных средств в форме их поступления или расходования.

Отчет о движении денежных средств раскрывает данные о движении денежных средств в отчетном периоде, характеризующие наличие, поступление и расходование денежных средств в организации.

Информация, представленная в форме, позволяет внутренним и внешним пользователям оценить, как предприятие создает и использует денежные средства, достаточно ли денежных средств для погашения текущих обязательств и выплаты дивидендов, позволяет определить, требуется ли предприятию дополнительное финансирование, и т. д.

Отчет о движении денежных средств дополняет бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках информацией о способности организации привлекать и использовать денежные средства.

Отчет о движении денежных средств характеризует изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Формирование данной отчетной формы регламентируется ПБУ 23/2011 «Отчет о движении денежных средств» (приказ Минфина от 2 февраля 2011 г. № П н).

Отчет о движении денежных средств содержит информацию, в которой заинтересованы как собственники, так и кредиторы.

Собственники, имея информацию о денежных потоках, имеют возможность более обоснованно подойти к разработке политики распределения и использования прибыли.

Кредиторы могут составить заключение о достаточности средств у потенциального заемщика и его способности зарабатывать денежные сред-

ства, необходимые для погашения обязательств. Принцип построения формы № 4 состоит в том, что движение денежных средств отражается как в целом по организации, так и по каждому направлению деятельности организации – текущей, инвестиционной и финансовой. Причем показатели по этим направлениям деятельности теперь определены более четко.

1. Раскрытие информации в отчете о денежных потоках по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации

Информация о движении денежных средств дает пользователям возможность оценить способность организации генерировать денежные средства и оценить ее потребности в денежных средствах. Требования по представлению информации о движении денежных средств и раскрытию соответствующей информации установлены МСФО (MS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

Отчет о движении денежных средств должен представлять потоки денежных средств за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Классификация потоков по категориям деятельности обеспечивает представление информации, позволяющей пользователям оценить влияние каждого вида деятельности на финансовое положение компании и на сумму денежных средств (и их эквивалентов). Данная информация может также использоваться для анализа связи между указанными категориями деятельности.

Одна и та же операция может приводить к образованию потоков денежных средств, которые будут классифицироваться по-разному.

Текущая (операционная) деятельность

Сумма денежных средств, возникающая в результате текущей деятельности, является важнейшим показателем того, создает ли данная категория деятельности достаточно денежных средств для погашения займов, поддержания производительной способности компании, выплаты дивидендов (и осуществления новых инвестиций) без привлечения внешних источников финансирования.

При прогнозировании денежных потоков по текущей деятельности представляет ценность информация об отдельных их компонентах в увязке с прочей информацией.

Денежные потоки по текущей деятельности формируются главным образом в ходе основной деятельности, создающей выручку компании. Таким образом, они обычно являются результатом операций, влияющих на образование чистой прибыли.

Примерами потоков денежных средств по текущей деятельности могут служить:

- поступления от продажи товаров и предоставления услуг;

- поступления рентных платежей за предоставление прав, вознаграждений, комиссионных и прочих видов выручки;
- выплаты поставщикам товаров (и услуг);
- выплаты работникам (и от их имени);
- поступления и выплаты страховых компаний по страховым премиям, искам, по рентным и прочим видам страховых полисов;
- выплаты (или возмещение) налогов на прибыль, кроме относящихся к финансовой или инвестиционной деятельности;
- поступления (и выплаты) по договорам на выполнение коммерческих (или биржевых) операций.

В результате некоторых операций, например, продажи производственного объекта, может возникать финансовый результат, который включается в чистую прибыль. Однако соответствующий денежный поток относится к инвестиционной деятельности.

Компании, специализирующие на операциях с ценными бумагами, будут отражать их как запасы, приобретаемые с целью перепродажи. Потоки денежных средств, образуемые в результате операций купли-продажи ценных бумаг, классифицируются как текущая деятельность. Что касается других компаний, то для них это будет либо инвестиционной деятельностью, либо эквивалентами денежных средств.

Авансирование денежных средств и предоставление займов финансовыми институтами обычно классифицируются как текущая деятельность, так как они относятся к основной деятельности, создающей выручку компании.

Инвестиционная деятельность

Отдельное раскрытие информации о денежных потоках по инвестиционной деятельности отражает масштабы расходов на ресурсы, предназначенные для создания в будущем дохода и потоков денежных средств.

Примерами потоков денежных средств по инвестиционной деятельности могут служить:

- выплаты для приобретения основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов. К ним относятся выплаты, связанные с капитализацией затрат на разработку и строительство объектов основных средств хозяйственным способом;
- поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и прочих внеоборотных активов;
- выплаты по приобретению акций или долговых инструментов других компаний, а также долей в совместных предприятиях (за исключением таких инструментов, которые выступают как эквиваленты денежных средств или инструментов совершения коммерческих (или биржевых) операций);
- поступления от продажи акций (или долговых инструментов) других компаний, а также долей в совместных предприятиях (за исключением таких инструментов, которые выступают как эквиваленты денежных средств или инструментов совершения коммерческих (или биржевых) операций);

- авансирование (или кредитование) других сторон (за исключением аналогичных операций, осуществляемых финансовыми институтами);
- поступления в погашение авансированных сумм или займов, предоставленных другим сторонам (за исключением аналогичных операций, осуществляемых финансовыми институтами);
- платежи по фьючерсным, форвардным, опционным договорам и свопам (за исключением договоров, заключенных с целью совершения коммерческих или биржевых операций, или выплат, относящихся к финансовой деятельности).

Финансовая деятельность

Отдельное раскрытие информации о потоках денежных средств по финансовой деятельности необходимо для прогнозирования денежных требований со стороны тех, кто предоставляет компании капитал.

Примерами денежных потоков по финансовой деятельности могут служить:

- поступления от эмиссии акций или выпуска других долевого инструментов;
- выплаты собственникам при выкупе или погашении акций компании;
- поступления от эмиссии облигаций, векселей, закладных, займов, а также от прочих краткосрочных или долгосрочных долговых инструментов;
- выплаты в погашение займов;
- выплаты арендатором в погашение обязательства по финансовой аренде.

2. Методы составления отчета о движении денежных средств

Компания должна составлять отчет о движении денежных средств в части представления денежных потоков по текущей деятельности, используя:

- прямой метод, в соответствии с которым раскрывается информация об основных классах валовых поступлений и валовых выплат; либо
- косвенный метод, в соответствии с которым чистая прибыль корректируется с учетом влияния неденежных операций, отложенных (или начисленных) сумм по прошлым (или будущим) поступлениям денежных средств по текущей деятельности, а также статей дохода (или расхода), связанных с потоками денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности.

Методы составления отчета о движении денежных средств по текущей деятельности отражены в табл. 1.

Компаниям рекомендуется в отчете о движении денежных средств отражать денежные потоки по текущей деятельности на основе прямого метода, так как данный метод обеспечивает представление той информации, которую не позволяет получить косвенный метод.

Методы составления отчета о движении денежных средств

Прямой метод	Косвенный метод
Раскрывается информация об основных видах валовых поступлений и платежей, которая может быть получена: ▪ либо из данных бухгалтерского учета; ▪ либо путем корректировки продаж и их себестоимости с учетом: ▪ изменений в запасах, текущей кредиторской и дебиторской задолженности за отчетный период; ▪ других неденежных статей; ▪ прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков	Прибыль (убыток) за отчетный период корректируется с учетом: ▪ результатов операций неденежного характера; ▪ любых отсрочек или начислений в отношении операционных денежных поступлений или платежей, относящихся к прошлым или будущим периодам; ▪ статей доходов и расходов, связанных с инвестиционными или финансовыми денежными потоками

В соответствии с прямым методом информацию по основным классам валовых поступлений и валовых выплат можно получить:

- из учетных регистров;
- путем корректировки показателей выручки, себестоимости продаж (для финансовых организаций – процентов и аналогичных видов доходов, расходов на выплату процентов и аналогичных видов расходов), а также прочих статей в отчете о совокупном доходе с учетом:
 - изменений показателей запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по текущей деятельности;
 - прочих неденежных статей;
 - прочих статей, движение которых связано с инвестиционной или финансовой деятельностью.

Альтернативным образом чистый денежный поток по текущей деятельности может быть представлен с использованием косвенного метода, путем отражения выручки и расходов по отчету о совокупном доходе, а также изменений за отчетный период остатков запасов, дебиторской и кредиторской задолженности по текущей деятельности.

Компания должна представлять валовые поступления и выплаты денежных средств отдельно по инвестиционной и финансовой деятельности, за исключением потоков денежных средств, отражаемых свернуто.

Следующие денежные потоки по текущей, инвестиционной или финансовой деятельности могут представляться в отчетности в свернутом виде:

- поступления и выплаты от имени клиентов, когда движение денежных средств в большей степени отражает деятельность клиента, нежели самой компании. Примерами таких поступлений и выплат могут служить:
 - акцептование (и выплата) по банковскому депозиту по требованию;
 - финансовые средства, предназначенные инвестиционной компанией для клиентов;

- арендная плата, собираемая от имени собственников объекта недвижимости (и выплачиваемая) им;

- поступления и выплаты по статьям, характеризующимся высокой оборачиваемостью, крупными суммами и коротким сроком погашения. Примерами таких поступлений и выплат могут служить авансовые платежи (и погашение) по:

- основной сумме долга при расчетах с клиентами, имеющими кредитные карточки;

- приобретению и продаже инвестиций;

- прочим краткосрочным займам, например по тем, период погашения которых не превышает 3 месяцев.

Денежные потоки, возникающие в ходе каждого из перечисленных ниже видов деятельности финансового института, могут представляться свернуто:

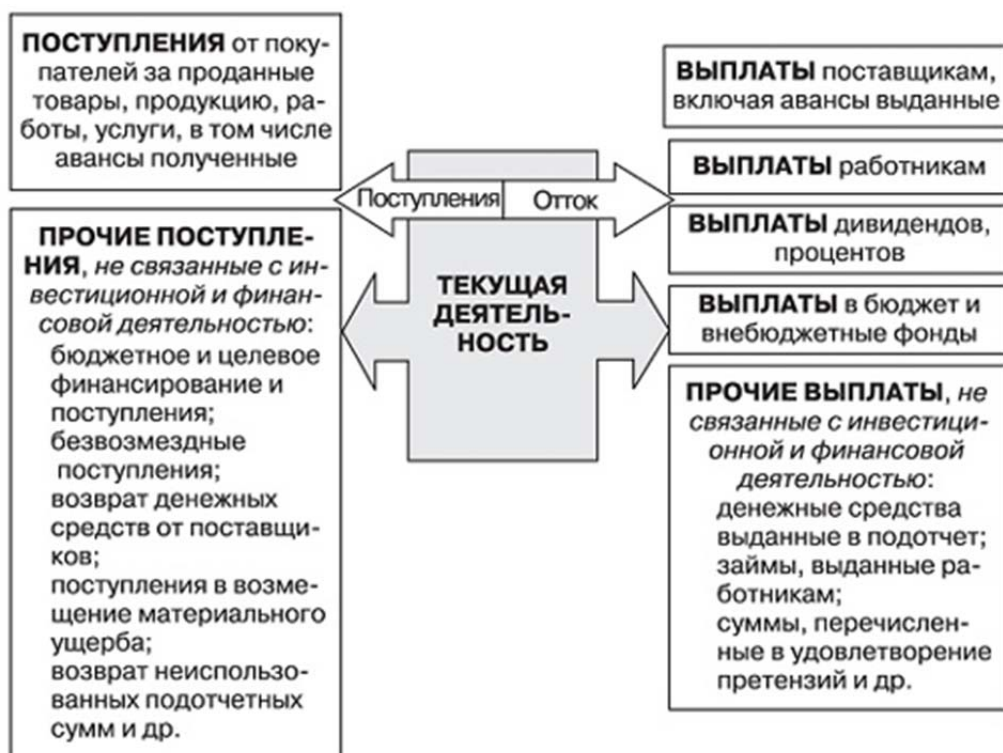
- поступления и выплаты, связанные с акцептованием (и выплатам) по депозитам с фиксированным сроком погашения;

- размещение (и закрытие) депозитов в других финансовых институтах;

- авансовые платежи и займы, предоставленные клиентам (и погашение таких авансовых платежей и займов).

3. Показатели отчета о движении денежных средств организации

Основным источником денежных средств должна быть текущая деятельность. **Текущей деятельностью** считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечения прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметами и целями деятельности, т.е. деятельность, которая в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» является обычной.



Каналы поступлений и выплат по текущей деятельности

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продажей; с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов, и т. п.) (рис. 3.2).

Финансовая деятельность – это деятельность организации, в результате которой изменяется величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т. п.).



Каналы поступлений и выплат по инвестиционной и финансовой деятельности

Существуют два метода представления денежных потоков от текущей (текущей) деятельности: прямой и косвенный.

Прямой метод основан на определении притока (выручка от продажи продукции, работ, услуг, авансы полученные и др.) и оттока (оплата счетов поставщиков, возврат полученных краткосрочных ссуд и займов и др.) денежных средств. Исходным элементом расчета является выручка от продажи продукции.

Прямой метод определения денежных потоков основан на информации обо всех операциях, произведенных в отчетном периоде по счетам в банках и с кассовой наличностью, сгруппированных определенным образом. Прямой метод утвержден к применению российскими организациями.

Косвенный метод распространен в зарубежной практике, где при составлении отчета о движении денежных средств выделяется операционная, инвестиционная и финансовая деятельность.

Операционная деятельность представляет собой потоки денежных средств, связанные с основной деятельностью организации, приносящей ей основную прибыль.

Косвенный метод представления денежных потоков от текущей деятельности включает в себя элемент анализа, так как базируется на сопоставлении изменений различных статей бухгалтерского баланса за отчетный период, характеризующих имущественное и финансовое положение организации, а также включает анализ движения основных средств, их амортизации и другие показатели. В результате применения косвенного метода конечный финансовый результат (чистая прибыль за отчетный период) преоб-

разуется в разность между величинами денежных средств, имеющимися у организации по состоянию на начало и конец отчетного года.

При составлении расчета исходят из того, что в бухгалтерском учете операции отражаются в момент перехода права собственности, независимо от оплаты. В связи с этим выручка, отраженная в отчете о прибылях и убытках, не всегда эквивалентна денежным поступлениям, соответственно, и расходы, указанные в отчете о прибылях и убытках, не равны оплаченным расходам. В результате показатель чистой прибыли по отчету о прибылях и убытках не отражает фактическое наличие денежных средств, имеющихся у организации на отчетную дату.

Поэтому при составлении отчета о движении денежных средств показатель чистой прибыли корректируется в следующем порядке:

1. К чистой прибыли прибавляется амортизация имущества, поскольку амортизационные отчисления являются расходом, формирующим чистую прибыль, но не ведущим к оттоку денежных средств.

2. Производится корректировка на величину изменения в остатках материально-производственных запасов на начало и конец отчетного года. Если остатки запасов увеличились, то разница в остатках вычитается из чистой прибыли, так как увеличение запасов ведет к оттоку денежных средств. В случае уменьшения запасов – разница прибавляется.

3. Производится корректировка на величину изменений в дебиторской задолженности. Если дебиторская задолженность уменьшилась на конец года, то разница прибавляется к чистой прибыли, в противном случае – вычитается из нее.

4. Производится корректировка на величину кредиторской задолженности. При этом рост кредиторской задолженности приводит к притоку денежных средств, поэтому разница в кредиторской задолженности прибавляется к чистой прибыли, в противном случае – разница вычитается.

В результате указанных корректировок рассчитывается величина нетто-потока денежных средств от текущей деятельности.

Движение денежных средств по инвестиционной и финансовой деятельности определяется прямым методом. Разница между притоком (поступлением) и оттоком (выбытием) денежных средств составляет нетто-поток денежных средств, который определяется по каждому виду деятельности. Суммарный нетто-поток по всем видам деятельности составляет прирост денежных средств за отчетный период, определяемый как разница в остатках денежных средств на начало и конец отчетного периода.

В зарубежной практике в финансовой отчетности раскрывается информация не только о денежных средствах организации, но и об их эквивалентах. Под денежными эквивалентами подразумеваются краткосрочные высоколиквидные вложения, легко обратимые в денежные средства и подвергающиеся незначительному риску изменения ценностей.

Для целей составления отчета о движении денежных средств в России под денежными средствами понимаются непосредственно деньги в наличной и в безналичной форме, находящиеся в кассе организации, на ее расчетных, валютных и специальных счетах.

В отчете о движении денежных средств представляются данные, прямо вытекающие из записей на счетах бухгалтерского учета денежных средств: 50 «Касса» (за исключением остатка по субсчету 50-3 «Денежные документы»), 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» (за исключением остатка по субсчету 55-3 «Депозитные счета»), 57 «Переводы в пути».

Сведения о движении денежных средств организации по этим счетам отражаются нарастающим итогом с начала года и представляются в валюте Российской Федерации.

В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте первоначально формируется информация о движении иностранной валюты по каждому ее виду применительно к отчету о движении денежных средств, принятому организацией. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центрального банка РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета о движении денежных средств.

Движение денежных средств по текущей деятельности

В разделе «Движение денежных средств по текущей деятельности» отражено:

Показатель «Поступило денежных средств – всего» раскрывает информацию о суммах, полученных от:

- продажи продукции, товаров, работ и услуг, в том числе авансы;
- арендных и лицензионных платежей, гонораров, комиссионных платежей и пр.;
- прочих поступлений.

Для заполнения этой строки используются дебетовые обороты по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» в корреспонденции со счетами 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (включая НДС, акцизы, уплаченные покупателями).

По строке «Прочие поступления» показывают суммы поступивших денежных средств, которые связаны с текущей деятельностью организации и не указаны в предыдущей строке:

бюджетное и целевое финансирование и поступления:

- Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» Кредит счета 86 «Целевое финансирование»:

безвозмездные поступления:

▪ Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» (91) «Прочие доходы и расходы»):

возврат денежных средств от поставщиков:

▪ Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

поступления в удовлетворение претензий, суммы страхового возмещения и др.:

▪ Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

возврат неиспользованных подотчетных сумм:

▪ Дебет счета 50 «Касса» Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;

поступления в возмещение материального ущерба и т.д.:

▪ Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» Кредит счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Показатель «Направлено денежных средств – всего» формируется как сумма числовых данных по следующим статьям:

1. на оплату товаров, работ, услуг:

▪ Дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счетов «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» (включая предоплату);

2. на оплату труда:

▪ Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета»;

3. на выплату процентов по долговым обязательствам:

а) дивиденды, выплаченные учредителям;

▪ Дебет счетов 75 «Расчеты с учредителями», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

Суммы основного долга по займам и кредитам, которые организация погасила в отчетном году, в этой строке не показываются. Они указываются в разделе «Движение денежных средств по финансовой деятельности»:

▪ Дебет счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»;

4. на расчеты по налогам и сборам:

▪ Дебет счетов 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Кредит счетов 50 «Касса», «Расчетные счета» (включая размер перечисленных штрафных санкций).

Для уплаченных взносов по обязательному пенсионному страхованию и страхованию от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний можно ввести дополнительную строку:

- Дебет счетов 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» Кредит счета 51 «Расчетные счета»;

5. на прочие выплаты, перечисления:

а) штрафы, пени, неустойки, выплаченные организацией за нарушение условий хозяйственных договоров:

- Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счета 51 «Расчетные счета»;

б) денежные средства, выданные подотчетным лицам:

- Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» Кредит счета 50 «Касса»;

в) займы, выданные сотрудникам:

- Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» Кредит счета 50 «Касса» и др.

При наличии существенных оборотов по статьям «Прочие доходы» и «На прочие расходы» следует привести расшифровку в дополнительных строках отчета.

По строке «Результаты движения средств от текущей деятельности» отражена разница между поступлением и выбытием денежных средств по текущей деятельности. Эта разность может быть положительная и отрицательная. Во втором случае показатель «Результаты движения средств от текущей деятельности» отражается в круглых скобках.

В разделе «Движение денежных средств по инвестиционной деятельности» отражено:

Показатель «Поступило денежных средств – всего» формируется как сумма числовых данных по следующим статьям:

1. »От продажи объектов основных средств и иного имущества». По этой строке отражаются средства, полученные от продажи оборудования, предметов лизинга, нематериальных активов, объектов незавершенного строительства и т.п. Для заполнения строки используют соответствующие обороты по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетами 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Суммы НДС при этом не вычитаются:

2. »Дивиденды, проценты по финансовым вложениям» – суммы, поступившие от участия в капитале других организаций (дивиденды):

- Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» Кредит счетов 91 «Прочие доходы и расходы», 16 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Проценты по ценным бумагам (кроме акций), займам, проценты, которые начисляет банк на остаток денежных средств:

▪ Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» Кредит счетов 91 «Прочие доходы и расходы», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

3. «Прочие поступления». По этой строке отражаются поступления от:

а) продажи долевых и долговых ценных бумаг, приобретенных на срок более 12 месяцев (акции, облигации, векселя) и других финансовых вложений, которые учтены по дебету счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» в корреспонденции со счетами 58 «Финансовые вложения», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

б) погашения займов, предоставленных другим организациям:

▪ Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» Кредит счета 58 «Финансовые вложения».

Строка «Направлено денежных средств – всего» формируется как сумма числовых данных по следующим статьям:

1. «На приобретение объектов основных средств (включая доходные вложения в материальные ценности) и нематериальных активов». По этой строке приводятся суммы, уплаченные поставщикам и подрядчикам за приобретенные или созданные объекты внеоборотных активов:

▪ Дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках» (включая предоплату);

2. «На финансовые вложения» – по этой строке расшифровываются суммы, перечисленные продавцам ценных бумаг и иным организациям и лицам в связи с их приобретением:

▪ Дебет счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»;

3. «На прочие выплаты, перечисления». По этой строке могут приводиться суммы, перечисленные заемщикам в соответствии с договором займа:

▪ Дебет счета 58 «Финансовые вложения» Кредит счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета».

По строке «Результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности» отражена разница между поступлением и выбытием денежных средств по инвестиционной деятельности. Эта разность может быть положительной и отрицательной. Во втором случае показатель «Результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности» отражается в круглых скобках.

В разделе «Движение денежных средств по финансовой деятельности» отражено:

Показатель «Поступило денежных средств – всего» формируется как сумма числовых данных по следующим статьям:

1. «Кредитов и займов» – суммы, полученные от кредиторов по договорам (займа, кредитного) без учета начисленных процентов. Суммы процентов отражаются в составе операций по текущей или инвестиционной деятельности в зависимости от цели привлечения заемных источников:

- Дебет счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» Кредит счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

2. «Бюджетных ассигнований и иного целевого финансирования» – указываются суммы бюджетного и целевого финансирования;

3. «Вкладов участников» – суммы, полученные от акционеров (учредителей) в результате размещения собственных долевых ценных бумаг:

- Дебет счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» (81 «Собственные акции (доли)»);

4. «Другие поступления» – суммы поступлений по финансовой деятельности, которые не нашли отражения по перечисленным строкам.

Показатель «Направлено денежных средств – всего» формируется как сумма числовых данных по следующим статьям:

1. «На погашение кредитов и займов» – средства, перечисленные в счет погашения основного долга по заемным средствам (без учета процентов):

- Дебет счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета»;

2. «На выплату дивидендов» – по этой строке приводятся суммы дивидендов, выплаченные участникам общества:

3. «На прочие выплаты, перечисления» – по этой строке могут быть показаны суммы лизинговых платежей, перечисленные лизингодателю:

- Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

По строке «Результат движения денежных средств от финансовой деятельности» отражена разница между поступлением и выбытием денежных средств по финансовой деятельности. Эта разность может быть положительной и отрицательной. Во втором случае показатель «Результат движения денежных средств от финансовой деятельности» отражается в круглых скобках.

Показатель «Результат движения денежных средств за отчетный период» – это алгебраическая сумма показателей результатов движения денежных средств за отчетный период по всем видам деятельности. Он также может иметь положительное или отрицательное значение.

В отчете о движении денежных средств показывается суммарный остаток денежных средств по всем видам деятельности на начало отчетного периода (строка «Остаток денежных средств на начало отчетного года»).

Остаток денежных средств на конец отчетного периода рассчитывается путем корректировки (увеличения или уменьшения) остатка денежных средств на начало отчетного периода на величину результата движения денежных средств за отчетный период.

Информация о движении денежных средств приводится в отчетности как минимум за два года (отчетный и предыдущий).

4. Заполнение отчета о движении денежных средств

Заголовочную часть отчета заполните так же, как соответствующую часть баланса и других форм:

Отчет о движении денежных средств				
за _____ год 20 _____ 12 г.				
Форма по ОКУД		Коды		
Дата (число, месяц, год)		0710004		
Организация _____ ООО «Пассив» _____ по ОКПО		15	03	2013
Идентификационный номер налогоплательщика ИНН		51268891		
Вид экономической деятельности _____ оптовая торговля _____ по ОКВЭД		7715213456		
Организационно-правовая форма/форма собственности _____ общество с ограниченной _____		51.14.2		
_____ ответственностью/частная _____ по ОКОПФ/ОКФС		65	16	
Единица измерения: тыс. руб./млн. руб. (ненужное зачеркнуть) _____ по ОКЕИ		384/385		

Денежные потоки от текущих операций

Основным источником поступлений являются деньги, полученные от покупателей и заказчиков. Поэтому в строке 4111 отчета отражается полученная выручка от продажи продукции (товаров, работ, услуг) и сумма авансов от покупателей за вычетом косвенных налогов – НДС и акцизов. Для ее заполнения суммируются обороты по дебету счетов учета денег и денежных эквивалентов (50, 51, 52, 55, 58) в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (по кредиту). Из этих оборотов нужно исключить суммы НДС и акцизов, полученные от покупателей.

В строку 4112 вписываются суммы гонораров, арендных, лицензионных, комиссионных и прочих подобных платежей без НДС.

Другие доходы показываются по строке 4113 «Прочие поступления». Это могут быть:

- суммы, возвращенные в кассу подотчетными лицами;
- суммы, полученные в возмещение ущерба от виновных лиц или страховщика;
- полученные штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров и т. п. (за минусом полученного НДС).

Полученную от арендаторов плату за пользование имуществом можно отразить в отчете по-разному. Это зависит от того, является ли сдача имущества в аренду обычным видом деятельности фирмы. Если да, то полученная арендная плата вписывается в строку «от продажи продукции, товаров, работ и услуг». Если нет, то включается в состав прочих доходов.

В строках 4121–4129 отчета раскрываются основные направления расходования денежных средств.

Обратите внимание: расход денег и денежных эквивалентов указывается в отчете в круглых скобках. НДС и акцизы, уплаченные поставщикам и подрядчикам, в денежный поток не включают.

По строке 4121 «поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги» показываются оплаченные расходы фирмы по текущей деятельности. В данную строку заносятся суммы произведенной оплаты вашим поставщикам (подрядчикам). Необходимые данные получены из оборотов по кредиту счетов учета денежных средств (50, 51, 52) в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (по дебету). Из них нужно вычитается уплаченный контрагентам НДС. Но передача денежных эквивалентов контрагентам (их выбытие) отражается через субсчет 91-2 «Прочие расходы». Кроме того, наличные деньги могут расходоваться через подотчетных лиц.

В строку 4122 отчета о движении денежных средств включаются суммы заработной платы, выплаченные работникам фирмы. При этом используются данные по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции с кредитом счета 50 (если зарплата выдается из кассы) или 51 (если зарплату перечисляют на пластиковые карты сотрудников).

Если в отчетном (прошлом) году фирма выплачивала проценты по долговым обязательствам, то сумма этих процентов показывается в строке 4123 отчета.

Уплата налога на прибыль показывается по строке 4124. Уплату всех остальных налогов, кроме косвенных, а также взносов на обязательное социальное страхование – по строке 4129.

Если фирма получила возврат излишне уплаченных налогов из бюджета, за исключением НДС и акцизов, или взносов из государственных внебюджетных фондов, то эти поступления отражаются по строке 4119.

Эти суммы выявляются в учете через корреспонденции счета 51 со счетами 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по обязательному социальному страхованию».

Другие оплаченные расходы по текущей деятельности показываются по строке «прочие платежи».

Итог по движению денег, связанному с текущей деятельностью, подводится в строке 4100 «Сальдо денежных потоков от текущих операций», где показана разница между суммами поступивших и израсходованных денег и денежных эквивалентов по текущей деятельности фирмы.

Сумму НДС, а также акцизов, относящуюся к текущей деятельности, показывается свернуто.

Между тем отдельный учет денежных потоков НДС по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности обычно не ведут (письмо Минфина России от 27 января 2012 г. № 07-02-18/01). При свернутом отражении НДС выводят общий итог поступлений и платежей налога, включающий все поступления от покупателей и заказчиков, все платежи поставщикам и подрядчикам, а также платежи в бюджет и возмещения из него. Итоговую сумму отражают в составе денежных потоков от текущих операций – по строке «Прочие платежи» (код 4119) либо «Прочие поступления» (код 4129). То же относится и к акцизам.

Денежные потоки от инвестиционных операций

Сначала анализируются поступления.

По строке 4211 «от продажи внеоборотных активов» отчета указаны суммы, которые фирма получила от продажи основных средств, нематериальных активов, объектов незавершенного капитального строительства и оборудования к установке (без учета НДС).

Эти данные берутся из дебетовых оборотов по счетам 50, 51, 52, 58, субсчет «Денежные эквиваленты» (за минусом полученного НДС), в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В строке 4212 отчета указываются доходы фирмы от продажи акций (долей участия) в других организациях, а по строке 4214 – поступления в виде дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям. Данные о дивидендах получены из дебетовых оборотов по счетам 50, 51, 52, 58, субсчет «Денежные эквиваленты», в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по дивидендам».

Чтобы выявить суммы процентов, которые фактически получила в отчетном году ваша фирма от финансовых вложений (например, облигаций, векселей, выданных займов и т. д.), нужно взять дебетовый оборот по счетам 50, 51, 52 в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчета «Проценты по векселям», «Проценты по облигациям» и т. д.

Погашение выданных процентных займов покажите в строке 4213.

Напомним, что в бухучете эти операции отражаются по дебету счета 50 или 51 в корреспонденции со счетом 58 «Финансовые вложения».

Поступления по инвестиционной деятельности, не поименованные в строках 4211–4214 отчета, отражают в строке 4219 «прочие поступления».

Затем раскройте структуру платежей.

В строке 4221 «в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов» отчета отразите оплату в отчетном году основных средств (недвижимости, производственного оборудования и т. д.), нематериальных активов (прав на патенты, изобретения и т. д.), поисковых активов (в связи с освоением природных ресурсов), а также объектов незавершенных капвложений – без учета НДС. Данные для этой строки возьмите из кредитовых оборотов по счетам 50, 51, 52, 55, 58, субсчет «Денежные эквиваленты» (за минусом НДС), в корреспонденции со счетами 60 и 76 в части покупок основных средств, нематериальных активов и т. п. Кроме того, наличные деньги на эти цели могут расходоваться через подотчетных лиц.

Сумму средств, направленных на осуществление долгосрочных финансовых вложений, запишите по строкам 4222 «в связи с приобретением акций (долей участия) в других организациях» и 4223 «в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам». Чтобы заполнить эти строки, возьмите необходимые данные из оборота по дебету счета 58. Денежные эквиваленты хотя и отражаются по счету 58, но долгосрочными активами не являются.

Результат движения денежных средств от инвестиционной деятельности покажите в строке 4200 «Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций». То есть впишите сюда разницу между поступившей и израсходованной в рамках инвестиционной деятельности суммами денег и денежных эквивалентов.

Уплату процентов показывают в составе текущих операций (строка 4123), если только вы не включаете их в стоимость инвестиционных активов. В последнем случае проценты покажите в составе инвестиционных операций (строка 4224).

Денежные потоки от финансовых операций

Здесь раскройте информацию о полученных и потраченных деньгах в рамках финансовой деятельности фирмы.

Суммы, полученные фирмой в долг, укажите в строке «получение кредитов и займов». Для заполнения этой строки используйте обороты по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51, 52, 55) и денежных эквивалентов (58).

Напомним, что иногда займы оформляют не договором, а выдачей собственного векселя. Вексельный заем так же, как и обычные займы, отражает-

ся на счете 66 или 67 в зависимости от срока погашения. Однако для отражения таких заимствований в отчете предусмотрена отдельная строка – 4314 «от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и др.».

В строках 4312 и 4313 отразите вклады собственников компании, внесенные в отчетном году. Например, если участники вносили вклады в имущество согласно статье 27 Закона от 8 февраля 1996 года № 14-ФЗ, – покажите их суммы по строке 4312. Прочие поступления укажите в строке 4314. В частности, к ним относится государственная помощь (ПБУ 13/2000).

В строке «в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов» запишите погашенные вами суммы кредитов и займов. Используйте данные по дебету счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами по учету денег и денежных эквивалентов.

Если ваша фирма выплачивала дивиденды, вам необходимо заполнить строку «на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли в пользу собственников (участников)». Здесь укажите суммы всех дивидендов, выплаченных в отчетном году.

По строке «Сальдо денежных потоков от финансовых операций» отразите разницу между поступившими и потраченными деньгами и денежными эквивалентами по финансовым операциям фирмы.

Сальдо денежных потоков за отчетный период

В строке 4400 укажите результирующий денежный поток по всем видам операций фирмы (текущим, инвестиционным и финансовым). Этот показатель представляет собой разницу между всей суммой поступивших и израсходованных денежных средств. Чтобы его определить, просуммируйте сальдо денежных потоков по строкам 4100, 4200 и 4300. Если какой-либо из этих показателей указан в отчете в круглых скобках, то в сумму он включается со знаком «минус».

Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода

В отчете остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного года покажите по строке 4450. Этот показатель получается суммированием начальных остатков на 1 января 2012 года по счетам 50, 51, 52, 55, 57, 58, субсчет «Денежные эквиваленты». Он должен совпадать с показателем строки 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты» бухгалтерского баланса на конец предыдущего, 2011 года.

Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода

Строка отчета 4500 «Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода» равна сумме средств на начало отчетного года и чистого увеличения (уменьшения) денег фирмы за год. Если форма заполнена правильно, то значение этой строки должно совпасть с

показателем по строке 1250 бухгалтерского баланса по состоянию на 31 декабря отчетного года.

Движение иностранной валюты

Заканчивается форма данными о курсовых разницах, образовавшихся от движения иностранной валюты и денежных эквивалентов в иностранной валюте. Строка 4490 отчета называется «Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю».

При наличии денежных потоков в иностранной валюте следует иметь в виду:

- величина денежных потоков в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу, действующему на дату осуществления или поступления платежа;

- остатки денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте на начало и конец отчетного периода пересчитываются в рубли по курсу, действующему соответственно на 31 декабря предыдущего и 31 декабря отчетного года;

- разница, возникающая в связи с пересчетом денежных потоков организации и остатков денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте по курсам на разные даты, отражается в отчете отдельно от текущих, инвестиционных и финансовых денежных потоков как влияние изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю (по строке 4490).

Итак, при наличии у вас денежных средств и денежных эквивалентов в иностранной валюте, а также операций с ними применяйте строку 4490 для устранения разрывов в итоговых рублевых показателях. Используйте формулу:

$$\text{Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю (строка 4490)} = \left[\begin{array}{l} \text{Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного года} \\ \text{(строка 4450)} \end{array} \right] + \left[\begin{array}{l} \text{Сальдо денежных потоков за отчетный год} \\ \text{(строка 4400)} \end{array} \right] - \left[\begin{array}{l} \text{Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного года (строка 4500)} \end{array} \right]$$

При этом величина сальдо денежных потоков может быть как положительной, так и отрицательной (если показатель строки 4400 представлен в круглых скобках).

Заключение

Отчет о движении денежных средств – ценный источник информации для анализа фактических потоков денежных средств. В отличие от «бухгалтерских» показателей, типа выручки или прибыли, которые сильно зависят от правил учета, движение денежных средств позволяет инвесторам точнее определить, на что предприятие расходует денежные средства и какую отдачу можно ожидать от вложений в него.

В отличие от Бухгалтерского баланса и Отчета о прибылях и убытках, Отчет о движении денежных средств составляют не все организации, ведущие бухгалтерский учет. Организации – субъекты малого предпринимательства могут не составлять данный отчет, если сочтут, что он не содержит важной для оценки их деятельности показателей. Кроме того, ОДДС относится к годовым формам бухгалтерской отчетности, т.е. формам, которые законодательство требует подготавливать только по итогам года (хотя организации могут, по своему усмотрению, составлять отчет и внутри года – ежемесячно или ежеквартально).

Контрольные вопросы

1. Целевое назначение отчета о движении денежных средств для внутренних и внешних пользователей.
2. Определение чистого денежного потока. Прямой и косвенный методы представления денежных потоков.
3. Техника составления отчета о движении денежных средств. Источники информации для составления формы № 4. Использование бухгалтерских регистров аналитического учета при составлении отчета.
4. Порядок представления информации по валютным счетам. Раскрытие в отчете информации о курсовых разнице и неденежных операциях. Порядок пересчета в рубли по курсу Банка России по состоянию на отчетную дату иностранной валюты организации.
5. Порядок отражения в отчете остатка денежных средств организации на начало отчетного периода.
6. Отражение информации в отчете о денежных потоках по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации.
7. Порядок расчета остатка денежных средств на конец отчетного периода и его сверка с данными синтетического учета.

Тема 36. Приложение к бухгалтерскому балансу.

Пояснительная записка, ее содержание

План

Введение

1. Значение и структура Приложения к балансу (формы 5).
2. Порядок заполнения Приложения к балансу.
3. Пояснительная записка: назначение и порядок отражения информации.

Заключение

Введение

Пояснительная записка – одна из составляющих бухгалтерской отчетности. В ней содержатся сведения о деятельности организации за отчетный период, которые не получили раскрытия в формах отчетности, но могут оказать существенное влияние при оценке данных.

Разделы пояснительной записки:

- а) краткая характеристика организации и основных направлений деятельности;
- б) события после отчетной даты и условные факты хозяйственной деятельности, отражаемые в пояснительной записке;
- в) итоги учетной политики организации;
- г) информация о связанных сторонах;
- д) основные факторы, повлиявшие в отчетном году на хозяйственные и финансовые результаты деятельности организации;
- е) доход на акцию;
- ж) государственная помощь;

1. Значение и структура Приложения к балансу (формы 5)

Приложение к бухгалтерскому балансу представляет собой документ, являющийся объяснением конкретных позиций баланса предприятия. Бланк утвержден Министерством финансов РФ (форма 5 по ОКУД 0710005). Строгих требований к данной форме отчета нет, поэтому допускается использование и самостоятельно разработанной компанией формы. Заполнять рекомендуется машиночитаемым способом, но можно и вручную.

Данное приложение оформляется бухгалтером. При заполнении необходимо указать наименование организации, ее реквизиты, вид деятельности и единицу измерения. Форма состоит из девяти разделов, в которых присутствуют сведения о нематериальных активах и основных средствах, финансовых вложениях, запасах предприятия. Также о наличии дебиторской и кредиторской задолженности, затратах на производство, оценочных обязательствах, их обеспечении и государственной помощи.

В разделе о движении заемных средств отражается наличие заемных денежных средств у фирмы, их движение и сроки погашения, указывается срок задолженности. В соответствующих разделах таблицы вносится информация о быстроизнашивающихся нематериальных активах, основных средствах и малоценных предметах. Эти разделы заполняются на основании первичных документов учета. Расшифровке подлежит вся дебиторская и кредиторская задолженность предприятия. Она делится на краткосрочную и долгосрочную, отдельно выносится просроченная задолженность.

Данная форма пояснений к балансу не предоставляется предприятиями малый форм собственности и бюджетными учреждениями. Приложе-

ние не является обособленным документом и сдается для проверки в налоговую службу вместе с основной годовой документацией.

2. Порядок заполнения Приложения к балансу

Используемая в настоящее время форма бухгалтерского баланса, утвержденная приказом МФ РФ от 22 июля 2003 г. № 67н представляет информацию, структурированную по разделам и статьям, дающую общее представление о финансовом положении организации по состоянию на отчетную дату.

Для целей анализа и контроля некоторые наиболее важные статьи баланса расшифровываются в Приложении а балансу (форма № 5), которое состоит из *следующих разделов*:

- нематериальные активы;
- основные средства;
- доходные вложения в материальные ценности;
- расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы;
- расходы на освоение природных ресурсов;
- финансовые вложения;
- дебиторская и кредиторская задолженность;
- расходы по обычным видам деятельности;
- обеспечения;
- государственная помощь.

В разделе 1 «Нематериальные активы» отражается наличие и движение объектов интеллектуальной собственности, как в целом, так и по их видам. В соответствующих графах (3–6) показываются остатки на начало отчетного года и конец отчетного периода, поступление, выбытие и остатки на конец периода.

К разделу заполняется справка доначисленной амортизации нематериальных активов, (которые подлежат амортизации) на начало отчетного года и конец отчетного периода.

В разделе 2 «Основные средства» отражается движение основных средств по их видам: здания, сооружения и передаточные устройства, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и другие виды основных средств, а также относимые к основным средствам земельные участки и объекты природопользования, капитальные вложения на коренное улучшение земель.

К данному разделу составляется справка по амортизации основных средств, информация о передаче объектов основных средств в аренду, переводе основных средств на консервацию, получении объектов основных средств в аренду. Отдельной строкой показываются объекты недвижимо-

сти, принятые в эксплуатацию и находящиеся в процессе государственной регистрации. Все эти данные показываются на начало отчетного года и конец отчетного периода.

Справочно, в разделе «Основные средства» дается информация о результате от переоценки объектов основных средств на начало отчетного года, на начало предыдущего года и показывается изменение стоимости объектов основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации. Эта справка также составляется на начало отчетного года и конец отчетного периода.

В разделе 3 «Доходные вложения в материальные ценности» отражается стоимость имущества для передачи в лизинг и имущество, предоставляемое по договору проката и прочие доходные вложения.

Доходные вложения показаны в движении: наличие на начало отчетного года, поступило, выбыло, наличие на конец отчетного периода. Справочно к этому разделу показывается амортизация доходных вложений в материальные ценности на начало отчетного года и конец отчетного периода.

В разделе 4 «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» дается расшифровка расходов по видам этих работ в их движении: наличие этих расходов на начало отчетного года, их поступление, списание и наличие на конец отчетного года. Так как работы такого рода могут быть продолжительными и не заканчиваться по истечении отчетного периода, в этом разделе, справочно дается сумма расходов по незаконченным научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам на начало и конец отчетного года.

Не всегда возможно предусмотреть положительный результат от такого рода работ. Поэтому, в разделе дается, справочно, информация (статья) – сумма, не давших положительных результатов, расходов на научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам, отнесенных на внереализационные расходы за прошлый период и за аналогичный период предыдущего года.

Информация раздела 5 «Расходы на освоение природных ресурсов» формируется в приложении к балансу у организаций, занимающихся поиском и разведкой месторождений полезных ископаемых и (или) гидрологическими изысканиями и прочими аналогичными работами. Они показывают в балансе движение расходов в целом и по видам деятельности: остаток на начало отчетного периода, поступило, списано, остаток на конец отчетного периода.

Справочно показывается две статьи – сумма этих расходов на начало отчетного периода и сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безрезультатные.

Раздел 6 приложений «Финансовые вложения» расшифровывает долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения в разрезе видов фи-

нансовых вложений и эмитентов основных видов вложений – ценных бумаг долевых и долговых. Источником информации для этого служат данные аналитического учета к счету 58 «Финансовые вложения». Для долгосрочных финансовых вложений, кроме этого учитывается информация, отраженная на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

В разделе 7 приложений «Дебиторская и кредиторская задолженность» показывается состояние (краткосрочная, долгосрочная) и движение (остаток на начало отчетного года и остаток на конец отчетного периода) дебиторской и кредиторской задолженности.

В разделе 8 «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» приводятся данные о затратах организации сгруппированных по экономическим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты. Данные приводятся за отчетный год и за предыдущий год.

Кроме этого приводятся данные об изменении остатков (прирост (+), уменьшение (-): незавершенного производства, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов.

В разделе 9 приложений «Обеспечения» расшифровывается информация о сумме гарантий, полученных организацией для обеспечения выполнения обязательств и платежей и о сумме гарантий выданных организацией. В качестве гарантий организация получает или выдает векселя и получает(передает) в залог имущество. Суммы гарантий отражаются в приложении в виде остатка на начало отчетного года и остатка на конец отчетного периода, полученного в забалансовых счетах: «Обеспечение обязательств и платежей полученные» (счет 008) и «Обеспечение обязательств и платежей выданные» (счет 009).

В последнем, 10 разделе приложений к балансу «Государственная помощь» расшифрован порядок учета целевого бюджетного финансирования.

Коммерческим организациям (юридическим лицам) предоставляется государственная помощь, которая признается, как увеличение экономической выгоды конкретной организации в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества).

Для целей бухгалтерского учета бюджетные средства подразделяются на:

1) средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов (основных средств и др.);

2) средства на финансирование текущих расходов.

К ним относятся бюджетные средства, отличные от предназначенных на финансирование капитальных расходов.

В бухгалтерском учете эти средства в соответствии с п. 5 ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» отражаются как возникновение целевого финансирования и задолженности по этим средствам.

В приложении отражается сумма полученных в отчетном году бюджетных средств – всего, в том числе по целевому их назначению на отчетный период и за аналогичный период предыдущего года.

Отдельной строкой расшифровывается движение бюджетных кредитов:

1) на начало отчетного года, получено за отчетный период, возвращено за отчетный период;

2) на конец отчетного периода.

Приложения к балансу дополняют содержание основных его показателей и вместе с балансом представляют единую систему информации об имущественном и финансовом положении организации.

В целом бухгалтерский баланс организации вместе с другими формами отчетности представляет собой единую систему информации о ее имущественном и финансовом положении и результатах хозяйственной деятельности.

3. Пояснительная записка: назначение и порядок отражения информации

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных Федеральным законом «О бухгалтерском учете», состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним. Приложениями являются отчет о движении денежных средств и отчет об изменениях капитала, а также иные приложения (пояснения), которые составляются в текстовой или табличной форме (т.е. в виде пояснительной записки).

С 1 января 2013 г. пояснительная записка не входит в состав бухгалтерской (финансовой) отчетности. Однако в силу части 1 статьи 30 Федерального закона № 402 – ФЗ продолжает применяться раздел VIII Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденного приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н. При этом предусмотренная этим разделом информация не является приложением к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Согласно пункту 24 ПБУ 4/99 пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна 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.

Дополнительная информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности, приводится в пояснительной записке, если исполнительный орган

считает ее полезной для заинтересованных пользователей при принятии экономических решений (пункт 39 ПБУ 4 / 99).

Согласно требованиям ПБУ 9/99 (пункты 17 и 19) в пояснительной записке отражается следующая информация:

- о порядке признания выручки;
- о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности;
- выручке, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами.

Отдельно в пояснительной записке отражается информация по договорам строительного подряда в соответствии с требованиями ПБУ 2/2008. При этом следует иметь в виду, что малые формы предпринимательства могут отказаться от применения положений ПБУ 2/2008 [4, п. 10]. Также при составлении пояснительной записки используются следующие Положения по бухгалтерскому учету:

- в части курсовых разниц по фактам хозяйственной жизни или событиям, выраженным в иностранной валюте, следует указать официальный курс иностранной валюты к рублю, установленный Банком России на отчетную дату (п.22 ПБУ 3/2006);

- в части отражения в отчете основных средств следует раскрыть информацию согласно п. 32 ПБУ 6/01;

- по нематериальным активам в пояснительной записке нужно отразить информацию согласно п. 40 ПБУ 14/2007;

- если организация выполняет научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы собственными силами и (или) является по договору заказчиком указанных работ, то информация отражается в соответствии с требованиями п. 17 ПБУ 17/02;

- в части материально-производственных запасов раскрывается информация по п. 27 ПБУ 5/01;

- по финансовым вложениям в пояснительной записке следует отразить информацию по п.42 ПБУ 19/02;

- в соответствии с п. 17 ПБУ 15/2008 в пояснительной записке необходимо отразить информацию по полученным займам и кредитам;

- если организация привлекает займы и кредиты на экологическую деятельность, то информацию о таких заемных средствах следует раскрывать отдельно (письмо Минфина России № ПЗ-7/2011 «О бухгалтерском учете, формировании и раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об экологической деятельности организации»);

- отдельно раскрывается информация о займах и кредитах, полученных на инновации и модернизацию производства (письмо Минфина России № ПЗ-8/2011 «О формировании в бухгалтерском учете и раскрытии в бухгалтерской отчетности организации информации об инновациях и модернизации производства»);

– в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация должна раскрывать информацию об изменении оценочного значения (п. 6 ПБУ 21/2008);

– в части расчетов по налогу на прибыль при наличии постоянных налоговых активов и обязательств, отложенных налоговых активов и обязательств, корректирующих показатель условного расхода (дохода) по налогу на прибыль, раскрываются данные по п. 25 ПБУ 18/02;

– в отношении основного управленческого персонала в пояснительной записке необходимо раскрыть сведения о видах вознаграждений (п. 12 ПБУ 11/2008);

– оценочные обязательства указываются в соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»;

– информация по отчетным сегментам приводятся в соответствии с ПБУ 12/2010;

– информация по прекращаемой деятельности составляется согласно ПБУ 16/02;

– раскрытие информации об участии в совместной деятельности осуществляется в пояснительной записке в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2010 «Информация по сегментам»;

– если в текущем году были обнаружены и исправлены существенные ошибки, относящиеся к предыдущим отчетным периодам, то в соответствии с ПБУ 22/2010 в пояснительной записке необходимо раскрыть информацию об исправленных существенных ошибках;

– в соответствии с пунктами 24 и 25 ПБУ 23/2011 в пояснительной записке раскрывается информация об имеющихся по состоянию на отчетную дату возможностях привлечь дополнительные денежные средства.

Таким образом, очевидно, что наличие пояснительной записки в бухгалтерской отчетности организаций является неизменным и регламентируется законодательными актами.

В пояснительной записке обязательно указание на то, что бухгалтерская отчетность сформирована исходя из действующих в Российской Федерации правил бухгалтерского учета и отчетности.

Пояснительная записка к годовому отчету – один из важнейших составных элементов, образующих вместе с остальными формами годовую бухгалтерскую отчетность. Годовой отчет рассматривается как документ, позволяющий пользователям оценить реальные изменения финансового положения организации за год.

Объем информации, приводимой в пояснительной записке, и форму подачи материала (в виде текста, таблиц, схем и т.д.) организации определяют самостоятельно, соблюдая требования действующих нормативных актов.

Процесс составления пояснительной записки можно условно разделить на три основных этапа:

- анализ требований к содержанию записки, установленных действующими нормативными актами;
- выбор необходимых разделов записки; сбор, обработка информации для включения в соответствующие разделы; выбор формы подачи информации, подготовка графического материала;
- заключительные процедуры.

Для отражения состояния организации на отчетную дату во всех существенных аспектах пояснительная записка должна иметь следующую структуру:

- Сведения об организации.
- Содержание учетной политики.
- . Информация об отдельных активах и обязательствах.
- Анализ и оценка структуры баланса и динамика прибыли.
- Сведения о доходах и расходах организации.
- Пояснения к существенным статьям бухгалтерской отчетности.
- Оценка деловой активности организации.
- Изменение вступительных остатков.
- Аффилированные лица (как правило это головное, дочернее или зависимое предприятие, учредители и акционеры).
- Условные факты хозяйственной деятельности (гарантийные обязательства организации, судебные разбирательства, информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательствах, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей).
- Сведения о совместной деятельности.
- Информация по сегментам (применяется организацией при составлении сводной бухгалтерской отчетности 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).
- События, возникшие после отчетной даты.
- Государственная помощь (если коммерческие организации получали государственную помощь).
- Экологические показатели (в случае если деятельность организации негативно воздействует на окружающую среду).
- Информация, раскрываемая акционерными обществами.
- . Информация, отражаемая в соответствии с ПБУ 18/02.
- Информация по прекращаемой деятельности.
- Прочие показатели: основные характеристики, отражающие целесообразность, результативность и эффективность деятельности организации; конкурентоспособность продукции; кредитная политика, кредитная история, платежеспособность; сведения об имуществе, полученном в залог, переданном и полученном в доверительное управление.

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.

Содержание пояснительной записки определяется требованиями, установленными положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), приказами Минфина России.

1. Сведения об организации и ее собственниках. В начале пояснительной записки представляют сведения, характеризующие отчитывающуюся организацию: наименование организации, ее организационно-правовая форма, юридический адрес, данные об учредителях, сумма уставного (складочного) капитала, уставного или паевого фонда, численность работников организации (среднегодовая или на отчетную дату), персональный состав ее исполнительных и контрольных органов. При формировании пояснительной записки акционерными обществами указывают суммы выплаченных вознаграждений каждому члену совета директоров, наблюдательного совета, исполнительного органа, сгруппировав их по видам: оплата труда, премии, дивиденды и др. денежные выплаты, а также имущественные привилегии. Пояснительная записка должна также содержать данные, характеризующие деятельность организации, – обычную, текущую, инвестиционную, финансовую.

Информация об учетной политике организации. В пояснительной записке должно быть указано, что бухгалтерская отчетность составлена в соответствии с действующими правилами бухгалтерского учета и отчетности. При наличии фактов неприменения правил бухгалтерского учета, когда они не позволяют достоверно представить имущественное и финансовое состояние, финансовые результаты работы организации, следует раскрыть все подобные факты. Кроме этого, в пояснительной записке должны быть указаны причины, вызвавшие эти отступления, а также результаты влияния этих отступлений на понимание пользователями отчетности финансового состояния организации и ее финансовых результатов.

В пояснительной записке раскрываются существенные положения учетной политики организации как за отчетный год, так и изменения учетной политики на следующий год. Когда такие изменения оказывают или в перспективе могут оказать существенное влияние на финансовое и имущественное состояние организации, движение денежных средств, ее финансовые результаты, они раскрываются и обособленно представляются в пояснительной записке. Такая информация должна как минимум включать следующие данные:

- причину изменения учетной политики;
- оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении каждого года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год);

– указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующих отчетному, скорректированы.

В пояснительной записке организация раскрывает принятые в учетной политике способы бухгалтерского учета его объектов, существенно влияющие на оценку сторон работы организации и определяющие экономические решения пользователей. Существенными являются такие способы бухгалтерского учета, без знания которых невозможна достоверная оценка результатов деятельности организации внешними пользователями отчетности. К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации (п. 2 ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.09.2008 № 106н) [29; с. 578].

Основные показатели работы организации. В соответствии с Указаниями о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденными приказом Минфина России от 22.07.2003 № 67н (в ред. от 18.09.2006 № 115н), пояснительная записка должна содержать информацию, полезную для получения более полной и объективной картины финансового положения, финансовых результатов деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении, а именно:

- показатели деятельности;
- факторы, оказавшие влияние на финансовые результаты организации в отчетном году;
- решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения чистой прибыли.

При изложении в пояснительной записке основных показателей деятельности, характеризующих качественные изменения в имущественном и финансовом положении, а также их причин, следует указывать принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и др.).

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). Характеризуя платежеспособность организации, следует рассчитывать такие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженность, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные

санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также следует оценить положение организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и др. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением их эффективности.

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются:

- широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт;
- репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и иная информация;
- степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения);
- уровень эффективности использования ресурсов организации.

Целесообразно также включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности.

Информация по прекращаемой деятельности. Одной из причин, влияющих на финансовые результаты и имущественное положение организации, является прекращаемая деятельность, т. е. деятельность, которая в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению. Она должна быть представлена в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности в соответствии с нормами раздела III «Раскрытие информации по прекращаемой деятельности в бухгалтерской отчетности» и содержать следующую информацию:

- описание прекращаемой деятельности (операционный или географический сегмент, часть сегмента или совокупность сегментов);
- дату признания деятельности прекращаемой;
- дату или период, в котором ожидается завершение прекращения деятельности организации, если они известны или определимы;
- стоимость активов и обязательств организации, предполагаемых к выбытию или погашению в рамках прекращения деятельности;
- суммы доходов, расходов, прибылей или убытков до налогообложения, а также сумму начисленного налога на прибыль, относящиеся к прекращаемой деятельности;

– движение денежных средств, относящееся к прекращаемой деятельности, в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности в течение текущего отчетного периода.

Информация об имуществе организации. Пояснительная записка должна содержать подробные сведения об имуществе, принадлежащем организации.

По объектам основных средств в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта 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 др.);
- 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.

В составе информации, характеризующей нематериальные активы, в пояснениях к бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
- о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

Информация о материально-производственных запасах организации раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчетности в соответствии с принципом ее существенности в следующем разрезе:

- способы оценки материально-производственных запасов по их группам (видам);
- последствия изменений способов оценки материально-производственных запасов;
- стоимость материально-производственных запасов, переданных в залог;
- величина и движение резервов под снижение стоимости материальных ценностей. Информация о доходах и расходах организации.

Данные, характеризующие доходы и расходы организации за отчетный период, представляются в пояснениях к бухгалтерской отчетности в следующем порядке:

- по доходам: порядок признания выручки организации; способы определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности;
- по расходам: изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном году; расходы, равные величине отчислений в связи с образованием в соответствии с правилами бухгалтерского учета резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.); прочие расходы за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков.

Информация о связанных сторонах. Под связанными сторонами понимаются юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и (или) физических лиц.

Информация по сегментам. Информация по сегментам деятельности организации формируется в пояснительной записке к отчетности для обеспечения заинтересованных пользователей информацией для более глубокого понимания характера деятельности организации, перспектив ее дальнейшего развития, возможностей изменения финансового состояния, степени рисков по направлениям деятельности и др. Для представления такой информации руководствуются нормами Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» ПБУ 12/2000, утвержденного приказом Минфина России от 27.01.2000 № 11н. Сегментом является определенная ограниченная часть деятельности организации, по которому в бухгалтерском учете и отчетности представляется выручка (доходы), расходы сегмента, финансовый результат, обязательства сегмента. Номенклатура отчетных сегментов определяется организацией самостоятельно.

С отчетности за 2011 год вместо ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам», утвержденного приказом Минфина России от 27 января 2000 г. № 11н, применяется ПБУ 12/2010. Оно утверждено приказом Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 143н (зарегистрирован Минюстом России 14 декабря 2010 года). Такая замена обусловлена переходом организаций на подготовку отчетности в соответствии с МСФО.

ПБУ 12/2010 нужно тем организациям, которые в пояснениях к годовой бухгалтерской отчетности приводят показатели по отдельным сегментам. В частности, по видам деятельности, видам продукции, регионам или структурным подразделениям. Как предусмотрено новыми правилами, в отчетах за 2011 год детализировать такие данные обязаны лишь организации – эмитенты публично размещаемых ценных бумаг. Остальные торговые компании применяют ПБУ 12/2010 по желанию. Информация по сегментам раскрывается для того, чтобы обеспечить заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности необходимыми сведениями. Эти данные позволяют им оценить отраслевую специфику и хозяйственную структуру компании, распределение финансовых показателей по отдельным направлениям деятельности. Информация предоставляется на основании внутренней (управленческой) отчетности организации.

Выделение сегментов заключается в обособлении информации о части деятельности организации:

- которая способна приносить экономические выгоды и предполагающая соответствующие расходы;
- результаты которой систематически анализируются лицами, наделенными в организации полномочиями по принятию решений в распределении ресурсов внутри организации и оценке этих результатов (далее – полномочные лица организации);
- по которой могут быть сформированы финансовые показатели отдельно от показателей других частей деятельности организации.

В зависимости от организационной и управленческой структуры организации, а также ее системы внутренней отчетности основой выделения сегментов могут быть, в частности:

- производимая продукция, закупаемые товары, выполняемые работы, оказываемые услуги;
- основные покупатели (заказчики) продукции, товаров, работ, услуг;
- географические регионы, в которых осуществляется деятельность;
- структурные подразделения организации.

Организация раскрывает в пояснениях к бухгалтерской отчетности следующую информацию по отчетным сегментам:

- общую информацию;
- показатели отчетных сегментов;
- способы оценки показателей отчетных сегментов;
- сопоставление совокупных показателей отчетных сегментов с величиной соответствующих статей бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках организации.

Информация о событиях после отчетной даты. Пояснительная записка, рассматриваемая как часть пояснений к бухгалтерской отчетности, должна содержать и раскрывать информацию о событиях, имевших место после отчетной даты, которые могут повлиять на понимание результатов

работы организации внешними пользователями. Для формирования содержания подобных сведений руководствуются Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» ПБУ 7/98, утвержденным приказом Минфина России от 25.11.1998 № 56н (в ред. приказа Минфина России от 20.12.2007 № 143н).

Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания отчетности. К такому событию относится также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

К событиям после отчетной даты относятся события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность:

- объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства;
- произведенная после отчетной даты оценка активов, результаты которой свидетельствуют об устойчивом и существенном снижении их стоимости, определенной по состоянию на отчетную дату и др.;
- события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность:
 - принятие решения о реорганизации организации;
 - приобретение предприятия как имущественного комплекса;
 - проводимая реконструкция или планируемая реконструкция организации и др.

Необходимым условием отражения такого события в пояснениях к бухгалтерской отчетности является признание его существенным. Существенность события после отчетной даты признается исходя из того, что без знания о нем пользователями бухгалтерской отчетности невозможно достоверно оценить финансовое состояние организации, движение денежных средств или результатов деятельности. Существенность определяется организацией самостоятельно. Информация об условных фактах хозяйственной деятельности. Информация об условных фактах хозяйственной деятельности формируется в пояснениях к бухгалтерской отчетности по нормам Положения по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» ПБУ 8/01, утвержденного приказом Минфина России от 28.11.2001 № 96н (в ред. приказа Минфина России от 20.12.2007 № 144н).

Условным фактом хозяйственной деятельности признается имевший место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности его возникновения в будущем существует неопределенность.

Последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату при составлении бухгалтерской отчетности, являются условные активы или условные обязательства. Информация об условных активах и условных обязательствах отражается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности в том случае, если существует высокая или очень высокая вероятность того, что они возникнут у организации, а последствия условных фактов признаны организацией существенными.

Условные обязательства – это последствия условных фактов, которые в будущем могут привести к уменьшению экономических выгод организации (поручительство по займу, выданному другой организацией, начисление выходного пособия в связи с закрытием подразделения организации и др.). К условным обязательствам относятся:

- существующее на отчетную дату обязательство организации, в отношении величины либо срока исполнения которого существует неопределенность;

- возможное обязательство организации, существование которого на отчетную дату может быть подтверждено исключительно наступлением или ненаступлением будущих событий, не контролируемых организацией.

По ним создаются резервы, которые отражаются в бухгалтерском учете. Под условным активом понимается такое последствие условного факта, которое в будущем с очень высокой или высокой степенью вероятности приведет к увеличению экономической выгоды организации. Они на счетах бухгалтерского учета не отражаются, но информация о них раскрывается в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Информация о государственной помощи. Информация о государственной помощи отражается в бухгалтерской отчетности в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000. Пояснительная записка к бухгалтерской отчетности должна раскрывать следующие сведения:

- о характере и величине бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;

- о назначении и величине бюджетных кредитов;

- о характере прочих форм государственной помощи, от которых организация прямо получает экономические выгоды;

- о невыполненных по состоянию на отчетную дату условиях предоставления бюджетных средств и связанных с ними условных обязательствах и условных активах.

Заключение

Нами рассмотрены особенности составления и значение пояснительной записки к годовому бухгалтерскому отчету. Пояснительная записка – одна из составляющих бухгалтерской отчетности. В ней содержатся сведения о деятельности организации за отчетный период, которые не получили раскрытия в формах отчетности, но могут оказать существенное влияние при оценке данных.

Одной из особенностей пояснительной записки является то, что она носит наиболее произвольный характер, низко регламентирована, дает бухгалтеру возможность акцентировать внимание пользователей на тех или иных фактах. Многие показатели в ней имеют как количественную, так и качественную оценку. Свобода включения в пояснительную записку тех или иных событий, фактов, результатов дает возможность учесть влияние тех факторов, которые просто не могут быть включены в состав показателей бухгалтерской отчетности, но оказывают существенное влияние на их оценку.

Все это позволяет наиболее объективно оценить сложившееся экономическое положение на предприятии, динамику важнейших показателей, провести анализ, построить прогнозы.

Таким образом, пояснительная записка помогает наиболее полно соблюсти предъявляемые к бухгалтерской отчетности требования существенности, сопоставимости и нейтральности.

Контрольные вопросы

1. Назначение и структура пояснительной записки к бухгалтерской отчетности организации. Требования, учитываемые при формировании информации в форме № 5 бухгалтерской отчетности.

2. Содержание и характеристика показателей, отраженных в приложениях к бухгалтерскому балансу. Источники информации для составления формы № 5. Использование бухгалтерских регистров аналитического учета при составлении отчета. Оформление заголовочной части формы № 5.

3. Основные задачи по раскрытию информации в пояснительной записке. Форма пояснительной записки. Условия принятия решения о существенности показателя и его расшифровки в приложениях к бухгалтерской отчетности.

4. Порядок включения отчета о целевом использовании полученных средств (форма № 6) в состав бухгалтерской отчетности.

5. Способы разграничения раскрываемой информации между формами отчетности и пояснительной запиской. Сведения об учетной политике организации, применяемой для целей как бухгалтерского, так и налогового учета.

6. Предоставление информации об аффилированных лицах. Информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности. Условные факты хозяйственной деятельности.

7. Детальное отражение информации по группам или видам показателей бухгалтерского баланса, отраженных в Форме 1 бухгалтерской отчетности. Использование данных аналитического учета для отражения амортизации отдельных показателей отчета.

8. Разделение показателей дебиторской и кредиторской задолженностей на долгосрочные и краткосрочные. Отражение данных, учитываемых по забалансовым счетам.

9. Детализация элементов затрат по обычным видам деятельности организации.

Тестовые задания

Тема 1. Сущность, цели и содержание бухгалтерского учета

Низкий уровень

Какой информацией обеспечивает бухгалтерский учет?

О финансовом состоянии организации, реализации продукции, соответствии расходов организации их доходам;

Об использовании средства производства и трудовых ресурсов, оценке затрат и себестоимости и составе прибыли;

О составе и реализации средств, источниках и назначении средств, хозяйственных процессах, затратах и результатах;

Все указанное.

Из каких основных этапов состоит процесс учета?

Измерение – регистрация – наблюдение – обобщение;

Обобщение – наблюдение – измерение – регистрация;

Регистрация – наблюдение – измерение – обобщение;

Наблюдение – измерение – регистрация – обобщение.

Предметом управленческого учета является:

Производственная и сбытовая деятельность и налогообложение;

Отчетность организации для внешних пользователей информации;

Производственная, инвестиционная и коммерческо–сбытовая деятельность организации и ее структурных подразделений в процессе управления.

Средний уровень

В каком учете обязательна группировка затрат в разрезе экономических элементов?

Оперативном;

Финансовом;

Управленческом;

Налоговом.

В каком учете обязательна группировка доходов в разрезе структурных подразделений и видов продукции, работ, услуг?

Налоговом;

Финансовом;

Статистическом;

Управленческом.

Система наблюдения массовых социально-экономических явлений в

обществе, обобщение информации. Это вид учета...

Оперативный

Статистический

3. Бухгалтерский

4. Массовый

Высокий уровень

Измерители, используемые для учета однородных предметов в натуральном виде

Натуральные

Денежные

Трудовые

Аналитические

Определить затраченное время и труд можно с помощью показателей:

Натуральные

Денежные

Трудовые

Синтетические

Задача бухгалтерского учета в первую очередь:

Охрана собственности

Контроль за выполнением плана

Формирование полной и достоверной информации о деятельности предприятия +

Своевременная сдача отчетности

Тема 2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета в России

Низкий уровень

Какие органы оказывают доминирующее влияние на регулирование учета в РФ

Органы законодательной и исполнительной власти;

Институт профессиональных бухгалтеров;

Международные профессиональные бухгалтерские организации.

Какие нормативные документы регулируют учет на высшем уровне

ФЗ «О бухгалтерском учете»;

Система российских стандартов (ПБУ);

Единый План счетов.

Что выступает объектом регулирования в ФЗ «О бухгалтерском учете»

Организация и методология ведения учета и отчетности;
Методология формирования отдельных объектов бухгалтерского наблюдения;
Группировки объектов бухгалтерского наблюдения.

Средний уровень

При существенном пересмотре нормативных документов низшего уровня (например, Плана счетов) необходимо вносить коррективы в нормативные документы высших уровней (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», ПБУ и т.п.)

Обязательно полностью пересматривать;

Вообще не обязательно;

Обязательно в части положений, изменяемых в документах низшего уровня и содержащихся в документах высших уровней;

На усмотрение компетентного органа Правительства РФ.

В каком порядке должны пересматриваться нормативные документы

Не имеет значения;

Сначала высших уровней, далее низших;

Сначала низших уровней, затем высших;

На усмотрение компетентного органа Правительства РФ.

В каком документе изложены базовые принципы Российского бухгалтерского учета?

«Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации».

«Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России».

«План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций».

Высокий уровень

В каком документе изложены принципы-допущения?

ПБУ 9/99 «Доходы организации».

ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»

Гражданский кодекс РФ.

Приказ об учетной политике на предприятии относится к уровню нормативного регулирования бухгалтерского учета

Первому

Второму

Третьему

Четвертому

В соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» №402 ФЗ бухгалтерский учет это...

Упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций;

Формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности;

Формирование документированной систематизированной информации об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций;

Это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая по установленным формам.

Тема 3. Предмет и метод бухгалтерского учета

Низкий уровень

Какие из нижеперечисленных приемов относятся к элементам метода бухгалтерского учета?

Документация, стоимостная оценка, инвентаризация, бухгалтерские счета, двойная запись, баланс, калькуляция, отчетность

Идентификация фактов хозяйственной деятельности по времени, стоимостная оценка, классификация в номенклатуре плана счетов

Инвентарь, вступительный баланс, журнал, Главная книга, оборотная ведомость, заключительный баланс

Под организацией бухгалтерского учета понимается:

Соблюдение принципов бухгалтерского учета

Комплекс элементов учетного процесса

Строгое исполнение бухгалтерией требований Федерального закона «О бухгалтерском учете»

Функции управления в организации реализуются при помощи информации, полученной в системе:

Бухгалтерского учета и оперативного

Статистического учета

Оперативного учета

Бухгалтерского учета и статистического

Средний уровень

Что является предметом бухгалтерского учета?

Активы организации и их место в формировании общественного продукта

Хозяйственные операции

Вся финансово-хозяйственная деятельность организации

Что такое метод бухгалтерского учета?

Совокупность различных способов и приемов бухгалтерского учета

Балансовое обобщение итоговых данных двух групп показателей, формирующих активы и источники их образования

Способы обобщения текущей учетной информации

Назовите состав элементов метода бухгалтерского учета (выбрать наиболее полный ответ)

Баланс, двойная запись, отчетность

Баланс, счета, инвентаризация, документация, калькуляция

Документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, баланс, отчетность

Высокий уровень

Способ, с помощью которого хозяйственные средства получают денежное выражение, называется:

Инвентаризация

Оценка

Документация

Расчет

Для характеристики хозяйственных явлений существует понятие «объекта» бухгалтерского учета, что понимают под понятием «объект»

Любое явление, которое может быть выражено в стоимостной оценке

Любое явление, которое может быть выражено в стоимостной оценке и необходимым органом управления организацией

Любое явление, которое может быть выражено в стоимостной оценке и необходимым

Органом управления организацией для принятия оптимальных управленческих решений в теории бухгалтерском учете выделяют следующие группы объектов:

Активы

Пассивы

Активы, пассивы и хозяйственные операции

Тема 4. Бухгалтерский баланс

Низкий уровень

В бухгалтерском балансе содержится система показателей...

Интервальных

Моментных

Синтетических

Аналитических

Итог баланса – это...

Сумма актива и пассива

Итог актива, который должен быть равен итогу пассива

Разница между активом и пассивом

Такого понятия вообще не существует

В чем состоит назначение бухгалтерского баланса?

Подтвердить наличие активов организации на отчетную дату

Подтвердить наличие источников формирования активов организации

Охарактеризовать финансовое положение организации на отчетную дату

Подтвердить наличие хозяйственных средств на отчетную дату

Средний уровень

Сколько разделов включает бухгалтерский баланс?

Четыре

Пять

Шесть

Восемь

Какой бухгалтерский баланс составляется по итогам года?

Сводный

Вступительный

Заключительный

Текущий

Вступительный баланс отражает

Имущество ликвидированной организации

Имущество организации в начале ее деятельности

Имущество организации в отчетном периоде

Имущество организации на конец года

Высокий уровень

Бухгалтерский баланс – это

Таблица двухсторонней формы, правая сторона которой называется дебетом, а левая – кредитом

Таблица двухсторонней формы, правая сторона которой называется пассивом и показывает виды имущества, а левая – активом и отражает источники образования этого имущества

Способ обобщенного отражения и экономической группировки средств предприятия в денежной оценке по видам и источникам их образования на определенную дату

Таблица двухсторонней формы, правая сторона которой называется пассивом и показывает виды имущества, а левая – дебетом и отражает источники образования этого имущества

Равенство актива и пассива баланса обусловлено

Тем, что в активе баланса показывается имущество, а в пассиве – источники образования этого имущества

Обобщением хозяйственных средств в денежном измерителе

Равенством дебета и кредита

Эволюция систем показателей, представляемых в бухгалтерском балансе, вызвана:

Реформированием системы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

Стремлением к формированию информации по международно признанным стандартам.

Формированием информации, полезной для принятия экономических решений заинтересованными пользователями.

Все вышеперечисленное.

Тема 5. Система счетов и двойная запись

Низкий уровень

Суть двойной записи

Применяются денежные и натуральные измерители

Позволяет выявить сумму капитала и прибыли

Каждый факт хозяйственной деятельности отражается дважды по дебету одного счета и кредиту другого

Запись хозяйственной операции производится двумя работниками

Сальдо по счету – это...

Оборот по кредиту

Остаток

Сумма оборотов по дебету и кредиту
Оборот по дебету

Правило вывода конечного сальдо в активном счете

$K.c. = н.с. K + об. K - об. Д$

$K.c. = н.с. Д + об. Д - об. K$

$K.c. = н.с. Д - об. Д + об. K$

$K.c. = н.с. Д + об. Д + об. K$

Средний уровень

Запись на счетах производится на основании:

Документов

Устного разъяснения

Приказов вышестоящей организации

На усмотрение бухгалтера

Аналитические счета открываются в дополнение к:

Балансу и забалансовым счетам

К бланкам строгой отчетности

К синтетическим счетам

К журналу-ордеру

План счетов бухгалтерского учета – это:

Перечень всех аналитических счетов, используемых в учете

Совокупность счетов синтетических и аналитических

Совокупность всех счетов

Совокупность счетов синтетических и субсчетов к ним

Высокий уровень

Счета второго порядка – это:

Синтетические

Аналитические

Субсчета

Забалансовые

В сальдо-оборотной ведомости отражаются:

Обороты за определенный период

Остатки и обороты за период

Остатки на начало и конец периода

Начальные остатки и обороты за период

Забалансовые счета нужны для:

Отражения хозяйственных операций по движению нематериальных активов

Учета объектов в двух оценках

Отражения хозяйственных операций по движению основных средств +

Учета средств, не принадлежащих данной организации

Тема 6. Документирование хозяйственных операций и первичный учет

Низкий уровень

Содержание хозяйственной операции является...

Обязательным реквизитом документа

Дополнительным реквизитом документа

Не является реквизитом документа

Вспомогательным реквизитом документа

В тексте и цифровых данных первичных документов подчистки и не-
оговоренные исправления:

Допускаются

Не допускаются

Допускаются только в кассовых документах

Не допускаются только в кассовых документах

Кто несет ответственность за сохранность первичных документов ...

Главный бухгалтер

Менеджер

Кассир

Экономист

Средний уровень

В расходном кассовом ордере допущена ошибка: неправильно записа-
на прописью сумма выдаваемых денег. Как поступить в этом случае?

Исправить ошибочную запись согласно правилам исправления

Составить новый документ

Заштриховать и написать правильно

Сделать копию исправленного документа на ксероксе и заверить

Ответственным за организацию документооборота в бухгалтерии является...

Руководитель

Главный бухгалтер

Инспектор по кадрам

Архивариус

По назначению документы делятся на:

Сводные, накопительные, разовые, комбинированные
Распорядительные, внутренние, внешние, бухгалтерского оформления
Распорядительные, оправдательные, бухгалтерского оформления, комбинированные
Распорядительные и оправдательные

Высокий уровень

Выдача денежных средств и денежных документов из кассы организации оформляется:

Приходным кассовым ордером;
Расходной накладной;
Расходным кассовым ордером;
Платежным поручением.

Проверка документов по существу – это:

Проверка наличия всех обязательных реквизитов;
Установление законности осуществляемых хозяйственных операций, целесообразности их проведения и взаимоувязка отдельных показателей документа;

Процесс обработки документов, при котором документы группируются в пачки, однородные по экономическому содержанию документов.

Формальная проверка документов – это:

Проверка наличия всех обязательных реквизитов;
Установление законности осуществляемых хозяйственных операций, целесообразности их проведения и взаимоувязка отдельных показателей документа;

Процесс обработки документов, при котором документы группируются в пачки, однородные по экономическому содержанию документов.

Тема 7. Инвентаризация

Низкий уровень

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии:

Следует самостоятельно составить отчеты и приложить все приходные и расходные документы;

Нет необходимости составлять или получать отчеты;

Надлежит получить последние приходные и расходные документы на момент инвентаризации или отчеты.

Материально ответственные лица до проведения инвентаризации:

Дают расписку;
Выписывают для комиссии доверенность;
Дают расписку и выписывают для комиссии доверенность.

Ошибки в описях, обнаруженные после проведения инвентаризации, исправляются:

Главным бухгалтером;
Материально ответственным лицом;
Инвентаризационной комиссией.

Средний уровень

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

Дт 10 «Материалы», Кт 99 «Прибыли и убытки»;
Дт 10 «Материалы», Кт 91 «Прочие доходы и расходы»;
Дт 99 «Прибыли и убытки», Кт 10 «Материалы».

Для проведения инвентаризации назначается:

Комиссия по трудовым спорам;
Комиссия учреждения совместно с прокуратурой;
Исправительная комиссия для взыскания с виновников порчи и хищения денежных средств;
Инвентаризационная комиссия.

По результатам инвентаризации составляется:

Ведомость результатов, которая подписывается председателем комиссии;

Акт;
Сверка.

Высокий уровень

Проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях ...

Перед аудиторской проверкой
Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности
Перед налоговой проверкой
Перед составлением отчетности в вышестоящие органы

В каких случаях проведение инвентаризации обязательно

При передаче имущества в аренду, выкупе и продаже
При составлении годовой бухгалтерской отчетности
При смене материально ответственных лиц

Все ответы верны

Приемами физического подсчета имущества являются ...

Чет, обмен, взвешивание

Подсчет, обмер, взвешивание

Взвешивание, подсчет, обмен

Тема 8. Стоимостное измерение

Низкий уровень

В основу оценки объектов бухгалтерского учета положены следующие требования:

Полнота;

Единообразие и реальность.

Под полной фактической себестоимостью продукции понимают:

Сметную себестоимость производства и реализации;

Фактическую себестоимость производства и продажи;

Фактическую себестоимость изготовленной продукции.

Под прямыми расходами на производство продукции понимают:

Расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;

Расходы, возникшие в конкретном цехе;

Все производственные расходы.

Средний уровень

Под косвенными расходами понимают:

Расходы, связанные с изготовлением конкретных изделий;

Расходы, связанные с изготовлением двух и более изделий;

Расходы, возникшие в конкретном цехе.

Что такое калькуляционная единица?

Элемент метода бухгалтерского учета;

Объект калькулирования;

Измеритель объекта калькулирования.

В основу оценки объектов БУ положены следующие требования:

Реальность и единство;

Полнота;

Единообразие и реальность.

Высокий уровень

Под полной фактической себестоимостью продукции понимают:

Сметную себестоимость производства и реализации;

Фактическую себестоимость производства и продажи;

Фактическую себестоимость изготовленной продукции.

Что такое калькуляционная единица?

Элемент метода БУ;

Способ измерения отдельных элементов в процессе калькулирования продукции;

Измеритель объекта калькулирования

По окончании отчетного периода подлежит ли закрытию счет 26 «Общехозяйственные расходы»?

Нет;

Да;

Зависит от того как данный вопрос урегулирован в приказе по учетной политике организации.

Тема 9. Принципы учета основных хозяйственных процессов

Низкий уровень

Счет, на котором ведется учет заготовления и приобретения материалов

10 счет

20 счет

60 счет

43 счет

Начальное сальдо по 10 счету показывает

Остаток материалов на начало месяца

Остаток материалов на конец месяца

Остаток материалов на начало месяца + приход материалов за месяц

Расход материалов за месяц

Счет, на котором ведется учет производства продукции?

10 счет

43 счет

90 счет

20 счет

Средний уровень

Конечное сальдо по 20 счету показывает
Остаток материалов на начало месяца
Остаток незавершенного производства на начало месяца
Остаток незавершенного производства на конец месяца
Все затраты на производство продукции за месяц

Счет, на котором ведется учет реализации продукции?
44 счет
43 счет
90 счет
62 счет

Начальное сальдо по 90 счету показывает
Фактическую себестоимость реализованной продукции
На счете нет сальдо
Выручку, поступившую на расчетный счет
Прибыль от реализации продукции

Высокий уровень

Бухгалтерская запись Д 10 К 60 означает:
Поступление материалов от подотчетных лиц
Поступление материалов от поставщиков
Отпуск материалов в производство
Отпуск материалов покупателям

Конечное сальдо по 20 счету показывает
Остаток материалов на начало месяца
Остаток незавершенного производства на начало месяца
Остаток незавершенного производства на конец месяца
Все затраты на производство продукции за месяц

Счет, на котором ведется учет реализации продукции?
44 счет
43 счет
90 счет
62 счет

Тема 10. Техника бухгалтерского учета

Низкий уровень

Учетные регистры – это:

Первичные документы
Таблицы специальной формы
Бухгалтерские книги
Распоряжения и приказы по бухгалтерскому учету

Регистры бухучета предназначены для:
Систематизации и накопления информации, содержащейся в первич-
ных документах
Обобщения результатов проверок
Учета основных средств
Учета источников образования основных средств

Учетные регистры – это:
Первичные документы
Таблицы специальной формы
Бухгалтерские книги
Распоряжения и приказы по бухгалтерскому учету

Средний уровень

Регистры бухучета предназначены для:
Систематизации и накопления информации, содержащейся в первич-
ных документах
Обобщения результатов проверок
Учета основных средств
Учета источников образования основных средств

По внешнему виду учетные регистры делятся на:
Журналы и свободные листы
Книги, журналы, карточки
Журналы и бухгалтерские книги
Бухгалтерские книги, карточки, свободные листы

По характеру записей учетные регистры делят на :
Хронологические, систематические, комбинированные
Хронологические, постоянные, разовые
Хронологические, комбинированные и разовые
Хронологические, комбинированные, постоянные

Высокий уровень

После утверждения годового отчета учетные регистры:
Уничтожают

Группируют и обобщают, по истечении срока хранения – сдают в архив
Сдают в архив
Сдают в вышестоящую организацию

Когда в регистрах записана сумма, меньше действительной, применяется:
Корректирующий способ
Способ дополнительной записи
Способ «красное сторно»
Корректирующий и способ заполнения записи

Сумму, отраженную в учете красными чернилами, необходимо:
Не принимать к учету
Прибавить
Вычесть

Тема 11. Формы бухгалтерского учета

Низкий уровень

Что собой представляет форма бухгалтерского учета?
Перечень ведомостей;
Первичный документ;
Систему взаимосвязанных учетных регистров;
Классификацию документов.

Какие формы применяются в системе бухгалтерского учета?
Журнально-ордерная;
Автоматизированная;
Упрощенная.
Все указанные

Какие регистры положены в основу журнально-ордерной формы учета?
Книга учета хозяйственных операций;
Мемориальные ордера;
Табуляграммы;
Журналы-ордера.

Средний уровень

Какие регистры положены в основу упрощенной формы учета?
Книга учета хозяйственных операций;
Мемориальные ордера;
Аналитические таблицы;

Журналы-ордера.

Какие регистры положены в основу автоматизированной формы учета?

Книга учета хозяйственных операций;

Мемориальные ордера;

Анализ счета;

Журналы учета хозяйственных операций.

По какому признаку ведут журналы-ордера?

Аналитическому;

Кредитовому;

Дебетовому;

Упрощенному.

Высокий уровень

По какому признаку ведут ведомости журнально-ордерной формы учета?

Аналитическому;

Кредитовому;

Дебетовому;

Упрощенному.

Сколько различают на практике форм ведения бухгалтерского учета?

Две

Три

Четыре

Форма бухгалтерского учета на предприятии устанавливается:

Министерством финансов РФ

Приказом руководителя по учетной политике

Главным бухгалтером самостоятельно

Центральным банком РФ

Тема 12. Основы бухгалтерской (финансовой) отчетности

Низкий уровень

Содержание какого вида отчетности организации не может являться
коммерческой тайной

Внешней бухгалтерской (финансовой) отчетности;

Внутренней бухгалтерской отчетности;

Статистической отчетности.

Укажите, что понимается под отчетным годом?

Календарный год;

Период с 1 января до даты подписания годовой бухгалтерской отчетности;

Период с 1 января до даты утверждения годовой бухгалтерской отчетности.

Какой вид отчета не входит в состав бухгалтерской отчетности организаций?

Аудиторское заключение;

Отчет исполнительного органа;

Пояснительная записка.

Средний уровень

Укажите информационные потребности кредиторов, как пользователей бухгалтерской отчетности организаций:

Сведения, о возможности организации погасить имеющуюся задолженность и выплатить соответствующие проценты по ней;

Сведения, позволяющие определить рентабельность деятельности организации;

Сведения об объеме выручки от продаж организации в отчетном периоде.

Формирование показателей бухгалтерской финансовой отчетности представляет собой:

Этап бухгалтерской процедуры в виде итогового обобщения результатов хозяйственных операций за период.

Текущую группировку результатов хозяйственных операций за период.

Регистрацию результатов хозяйственных операций за период.

Содержание бухгалтерской финансовой отчетности представляет собой:

Систему учетных показателей, заданных в интересах пользователей за определенный период.

Типовую процедуру представления и утверждения отчетности.

Данные счетов Главной книги.

Высокий уровень

Данные бухгалтерского учета, используемые при составлении бухгалтерской отчетности, – это:

Качественно определенные величины, имеющие переменное количественное значение.

Временной отрезок, за который показатели должны быть представлены в бух. отчетности.

Показатели счетов Главной книги и данные регистров аналитического учета, сгруппированные в целях формирования бухгалтерской отчетности.

Необходимость использования дополнительных способов раскрытия информации, вне рамок предписанных нормативным регулированием бухгалтерской отчетности, определяется:

Назначением бухгалтерской отчетности.

Начислением причитающихся собственникам доходов.

Установками органов государственного регулирования.

Из перечисленного: 1) бухгалтерский баланс, 2) отчет о прибылях и убытках, 3) расчет на доходы, 4) справка о доходах физического лица, 5) пояснительная записка – к годовой отчетности предприятия относятся:

3, 4, 5

1, 2, 5

1, 2, 3, 4, 5

1, 2, 3, 5.

Тема 13. Учетная политика предприятия

Низкий уровень

Изменение учетной политики оформляется:

В новом приказе об учетной политике;

Внесением корректировок в уже принятый ранее приказ;

Решением общего собрания учредителей;

В промежуточной бухгалтерской отчетности.

Изменение учетной политики вводится в действие:

С момента изменения приказа об учетной политике;

С 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия приказа об изменениях;

С 1-го числа месяца, следующего за годом утверждения изменений.

Пересчет отчетных показателей в связи с изменением учетной политике осуществляется:

за два предшествующих года;

не более чем за 5 лет;

минимум за 2 года, кроме случаев, когда оценка не может быть произведена с достаточной степенью надежности;

за один предшествующий период.

Средний уровень

Корректировка отчетных показателей в связи с изменением учетной политики отражается:

на счетах бухгалтерского учета заключительными оборотами за декабрь соответствующего года;

только в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

1. Должен ли быть утвержденным в приказе по учетной политике рабочий план счетов организации?

а) да;

б) да, если организация не пользуется типовым планом счетов бухгалтерского учета;

в) нет, если иное не предусмотрено действующим законодательством Российской Федерации или иными нормативными актами;

г) нет.

2. Считается ли изменением учетной политики организации разработка новых способов ведения бухгалтерского учета?

а) да;

б) да, если применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов экономических событий в учете и отчетности или наименьшие издержки по подготовки такой информации;

в) нет, изменение учетной политики организации допускается, только если такой вариант обусловлен изменением законодательства РФ;

г) нет

Высокий уровень

С какого периода должны вводиться в действие изменения в учетной политике организации?

С 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения в соответствии с организационно-распорядительными документами;

С даты ввода в действие новых законодательных актов, определивших необходимость изменения учетной политики организации;

С даты утверждения руководителем новых способов ведения бухгалтерского учета, разработанных организацией;

С даты осуществления реорганизационных процедур организации.

В каком документе объявляются изменения учетной политики на год, следующий за отчетным?

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации;
В учредительных документах организации;
В аудиторском заключении.

Приказ об учетной политике на предприятии относится к(ко)
...уровню нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Первому
Второму
Третьему
Четвертому

Тема 14. Организация бухгалтерского учета

Низкий

Права и обязанности главного бухгалтера определены:
Руководителем организации;
Собственником;
Законом о бухгалтерском учете.

На должность главного бухгалтера может претендовать лицо:
Имеющее стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета не менее 3х лет;
Имеющее высшее профессиональное образование;
Не имеющее неснятой или непогашенной судимости за преступление в сфере экономики.
Все перечисленное

По российскому законодательству главный бухгалтер отвечает за:
Организацию бухгалтерского учета;
Формирование учетной политике;
Своевременное представление достоверной бухгалтерской отчетности;
Все вышеуказанное.

Средний уровень

По российскому законодательству главный бухгалтер обеспечивает:
Контроль за движением имущества;
Выполнение обязательств организации;
Соответствие законодательству осуществляемых фактов хозяйственной деятельности;
Все вышеуказанное.

Что означает контировка бухгалтерских документов?
Выражение натуральных показателей в денежной оценке;
Подсчет итоговых алгебраических сумм;
Указание корреспонденции счетов;
Контроль за правильностью заполнения обязательных реквизитов.

Бухгалтерский учет в организации может вестись:
Структурным подразделением – бухгалтерской службой
Штатным бухгалтером
Централизованной бухгалтерией, специализированной организацией
либо бухгалтером-специалистом
Лично руководителем организации
все ответы верны

Высокий уровень

Кто несет ответственность за правильную организацию учетного процесса, а также за соблюдение законодательства:
Главный бухгалтер;
Руководитель;
Кассир

Процесс организации бухгалтерского учета преследует цель:
Создание оптимальных условий для правильного ведения бухучета;
Определение учетной политики и создание внутреннего контроля в компании;
Выбор и назначение кандидатуры главного бухгалтера;
Оборудование бухгалтерии и обеспечение ее необходимой материальной и технической базой;
Обеспечение выполнения всеми службами и подразделениями компании требований главного бухгалтера;
Контроль за оформлением и своевременным предоставлением в контролирующие органы отчетов и документов.
Все вышеперечисленное

Весь процесс состоит из нескольких этапов:
Совершение хозяйственной операции и составление первичных документов;
Регистрация каждого документа в системе;
Накопление и обобщение данных на специальных счетах бухучета (синтетических и аналитических);
Сохранение информации о работе предприятия;
Отчетность в уполномоченные органы.

Все вышеперечисленное

Тема 15. Учет кассовых операций

Низкий

Перечисление денежных средств с расчетного счета в качестве предварительной оплаты продукции (работ, услуг) отражается проводкой:

Дт сч. 60 «Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками» Ктсч. 51 «Расчетный счет»

Дт сч. 62 «Учет расчетов с покупателями и заказчиками» Ктсч. 51 «Расчетный счет»

Дт сч. 58 «Финансовые вложения» Ктсч. 51 «Расчетный счет»

Дт сч. 57 «Переводы в пути» Ктсч. 51 «Расчетный счет»

Суммы по выданным чекам (из чековых книжек) не оплаченные кредитной организацией учитываются на:

Счете 55 «Специальные счета в банках»

Счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Суммы по неиспользованным чекам из чековых книжек при возврате книжек в кредитную организацию отражаются проводкой:

Дт сч. 55 «Специальные счета в банках» Ктсч. 58

Дт сч. 51 «Расчетный счет» Ктсч. 55 «Специальные счета в банках»

Дт сч. 55 «Специальные счета в банках» Ктсч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Средний уровень

Использование аккредитива отражается бухгалтерской записью:

Дт сч. 51 «Расчетный счет» Ктсч. 55 «Специальные счета в банках»

Дт сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Ктсч. 55 «Специальные счета в банках»

Дт сч. 55 «Специальные счета в банках» Ктсч. 51 «Расчетный счет»

Денежные средства для выплаты заработной платы могут находиться в кассе предприятия:

4 дня

3 дня

5 дней?

Продажа продукции за наличный расчет отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч.51 К-т сч.90

Д-т сч.50 К-т сч.90

Д-т сч.50 К-т сч.51

нет верного ответа

Высокий уровень

В организации списана недостача денежных средств в кассе в результате хищения на сумму 500 000 руб. Как отразить указанную операцию в бухгалтерстве?

Д-т 91/2 – К-т 50

Д-т 99 – К-т 91/9

Д-т 92/2 – К-т 50

Д-т 99 – К-т 92/9

Деньги в кассе должны храниться в ...

Сейфе;

Закрытом на ключ столе кассира;

Удобном для кассира месте;

Специальных ящиках, установленных на стеллажах.

Инвентаризацию кассы проводит ...

Руководитель предприятия;

Комиссия, созданная по приказу руководителя предприятия;

Бухгалтер;

Комиссия обслуживающего банка.

Тема 16. Учет операций по расчетным и специальным счетам

Низкий уровень

Бухгалтерская запись Д 50 – К 51 означает ...

Уплату процентов банку;

Погашение кредиторской задолженности;

Оплату счетов поставщиков за поступившие от них материалы;

Приход наличных денег в кассу с расчетного счета.

Денежные расчеты могут осуществляться:

Только безналичным путем;

Только наличным путем;

Обоими способами. 2.

При открытии аккредитива за счет собственных средств в бухгалтерском учете отражается записью:

Д 55 – К 51;

Д 51 – К 55;

Д 76 – К 55;

Д 91 – К 76.

Средний уровень

Основанием для записей по счету 51 «Расчетные счета» служат:

Выписки банка с расчетного счета организации с приложением оправдательных документов;

Платежные поручения, счета;

Справки бухгалтерии.

Бухгалтерская запись – дебет счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» кредит счет 51 «Расчетные счета» отражает следующую хозяйственную Операцию:

Акцептованы счета поставщиков за поступившие материальные ценности;

Оплачены счета поставщиков за полученные от них материалы;

Поступили материалы от поставщиков.

Бухгалтерская запись – дебет счет 55 «Специальные счета в банках» кредит счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» отражает:

Оплату краткосрочного кредита банка за счет аккредитива;

Открытие аккредитива за счет краткосрочного кредита банка;

Направление неиспользованной суммы аккредитива на покрытие долга по краткосрочному кредиту.

Высокий уровень

Бухгалтерская запись – дебет счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» кредит счет 51 «Расчетные счета» означает:

Начисление НДС по приобретенным материальным ценностям;

Зачтение суммы НДС по оплаченным материальным ценностям;

Перечисление налога на прибыль.

При недостаточности на р/счете денежных средств для погашения всех обязательств, предъявленных к владельцу счета, списание происходит ...

По распоряжению владельца счета;

По усмотрению банка;

По установленной очередности платежей;

В порядке календарного поступления документов в банк.

Платежные требования – это ...

Разница между рублевой оценкой на разные даты имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте;

Задолженность других организаций данной организации, а также задолженность работников по суммам, выданным им под отчет и другим операциям;

Чековая книжка, выдаваемая банком для расчетов только с одним поставщиком или подрядчиком;

Документ, дающий возможность получить денежные средства за выполненные работы и услуги или отгруженную продукцию.

Тема 17. Особенности учета операций по валютным счетам

Низкий уровень

Курсовая разница в учете отражается в течение года:

на счете 90 «Прибыли и убытки»;

на счете 98 «Доходы будущих периодов»;

на счете 91 «Прочие расходы и доходы»;

верны варианты 1 и 2 в зависимости от вариантов учета;

возможен любой вариант

Выдача валюты работникам предприятия возможна:

При направлении его в командировку за границу;

При расчетах по оплате труда;

При выдаче кредита работникам;

Возможен любой вариант;

Верны варианты 1 и 3

Курсовая положительная разница отражается:

Д-т 52 «Валютные счета» К-т 91 «Прочие расходы и доходы»;

К-т 52 «Валютные счета» Д-т 99 «Прибыли и убытки»;

Д-т 52 «Валютные счета» К-т 51 «Расчетные счета»;

Д-т 51 «Расчетные счета» К-т 52 «Валютные счета»;

Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 91 «Прочие расходы и доходы».

Средний уровень

Что такое валютный курс?

Установленная государством стоимость валюты;

Способ установления количественного соотношения между национальной и иностранной валютой;

Цена денежной единицы одной страны, выраженная в денежных единицах других стран;

Курс, устанавливаемый официальным органом;

Курс, основанный на паритете валют.

Покупка иностранной валюты в учете отражается:

В рублях по курсу покупки;

В рублях по курсу ЦБ РФ;

В соответствующей валюте;

В биржевому курсу;

В рублях и в валюте

Согласно нормативным документам, пересчет стоимости иностранной валюты в рубли обязательно производится:

На дату отражения операций на счетах

На дату совершения операций в национальной валюте

На дату изменения курса

На дату составления бухгалтерской отчетности

Высокий уровень

Пересчет стоимости в связи с изменением курса по отношению к рублю НЕ производится:

По имуществу, оприходованному на баланс

По дебиторской задолженности

По кредиторской задолженности

По денежным средствам в валюте

Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте относят на счет:

99 «Прибыли и убытки»

91 «Прочие доходы и расходы»

83 «Доходы будущих периодов»

96 «Резервы предстоящих расходов»

Убыток, полученный при продаже иностранной валюты, отражается бухгалтерской записью:

Д 99 «Прибыли и убытки» – К 52 «Валютные счета»

Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 99 «Прибыли и убытки»

Д 99 «Прибыли и убытки» – К 91 «Прочие доходы и расходы»

Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 57 «Переводы в пути»

Варианты 3,4

Тема 17. Особенности учета операций по валютным счетам

Низкий уровень

Курсовая разница в учете отражается в течение года:

на счете 90 «Прибыли и убытки»;

на счете 98 «Доходы будущих периодов»;

на счете 91 «Прочие расходы и доходы»;

верны варианты 1 и 2 в зависимости от вариантов учета;

возможен любой вариант

Выдача валюты работникам предприятия возможна:

При направлении его в командировку за границу;

При расчетах по оплате труда;

При выдаче кредита работникам;

возможен любой вариант;

Верны варианты 1 и 3

Курсовая положительная разница отражается:

Д-т 52 «Валютные счета» К-т 91 «Прочие расходы и доходы»;

К-т 52 «Валютные счета» Д-т 99 «Прибыли и убытки»;

Д-т 52 «Валютные счета» К-т 51 «Расчетные счета»;

Д-т 51 «Расчетные счета» К-т 52 «Валютные счета»;

Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 91 «Прочие расходы и доходы».

Средний уровень

Что такое валютный курс?

Установленная государством стоимость валюты;

Способ установления количественного соотношения между национальной и иностранной валютой;

Цена денежной единицы одной страны, выраженная в денежных единицах других стран;

Курс, устанавливаемый официальным органом;

Курс, основанный на паритете валют.

Покупка иностранной валюты в учете отражается:

В рублях по курсу покупки;

В рублях по курсу ЦБ РФ;

В соответствующей валюте;

В биржевому курсу;

В рублях и в валюте

Согласно нормативным документам, пересчет стоимости иностранной

валюты в рубли обязательно производится:

- На дату отражения операций на счетах
- На дату совершения операций в национальной валюте
- На дату изменения курса
- На дату составления бухгалтерской отчетности

Высокий уровень

Пересчет стоимости в связи с изменением курса по отношению к рублю НЕ производится:

- По имуществу, оприходованному на баланс
- По дебиторской задолженности
- По кредиторской задолженности
- По денежным средствам в валюте

Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте относят на счет:

- 99 «Прибыли и убытки»
- 91 «Прочие доходы и расходы»
- 83 «Доходы будущих периодов»
- 96 «Резервы предстоящих расходов»

Убыток, полученный при продаже иностранной валюты, отражается бухгалтерской записью:

- Д 99 «Прибыли и убытки» – К 52 «Валютные счета»
 - Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 99 «Прибыли и убытки»
 - Д 99 «Прибыли и убытки» – К 91 «Прочие доходы и расходы»
 - Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 57 «Переводы в пути»
- Варианты 3,4

Тема 17. Особенности учета операций по валютным счетам

Низкий уровень

Курсовая разница в учете отражается в течение года:

- на счете 90 «Прибыли и убытки»;
 - на счете 98 «Доходы будущих периодов»;
 - на счете 91 «Прочие расходы и доходы»;
- верны варианты 1 и 2 в зависимости от вариантов учета;**
возможен любой вариант

Выдача валюты работникам предприятия возможна:

- При направлении его в командировку за границу;**
- При расчетах по оплате труда;

При выдаче кредита работникам;
Возможен любой вариант;
Верны варианты 1 и 3

Курсовая положительная разница отражается:

Д-т **52 «Валютные счета»** К-т 91 «Прочие расходы и доходы»;
К-т 52 «Валютные счета» Д-т 99 «Прибыли и убытки»;
Д-т 52 «Валютные счета» К-т 51 «Расчетные счета»;
Д-т 51 «Расчетные счета» К-т 52 «Валютные счета»;
Д-т 99 «Прибыли и убытки» К-т 91 «Прочие расходы и доходы».

Средний уровень

Что такое валютный курс?

Установленная государством стоимость валюты;

Способ установления количественного соотношения между национальной и иностранной валютой;

Цена денежной единицы одной страны, выраженная в денежных единицах других стран;

Курс, устанавливаемый официальным органом;

Курс, основанный на паритете валют.

Покупка иностранной валюты в учете отражается:

В рублях по курсу покупки;

В рублях по курсу ЦБ РФ;

В соответствующей валюте;

В биржевому курсу;

В рублях и в валюте

Согласно нормативным документам, пересчет стоимости иностранной валюты в рубли обязательно производится:

На дату отражения операций на счетах

На дату совершения операций в национальной валюте

На дату изменения курса

На дату составления бухгалтерской отчетности

Высокий уровень

Пересчет стоимости в связи с изменением курса по отношению к рублю НЕ производится:

По имуществу, оприходованному на баланс

По дебиторской задолженности

По кредиторской задолженности

По денежным средствам в валюте

Курсовые разницы по операциям в иностранной валюте относят на счет:

99 «Прибыли и убытки»

91 «Прочие доходы и расходы»

83 «Доходы будущих периодов»

96 «Резервы предстоящих расходов»

Убыток, полученный при продаже иностранной валюты, отражается бухгалтерской записью:

Д 99 «Прибыли и убытки» – К 52 «Валютные счета»

Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 99 «Прибыли и убытки»

Д 99 «Прибыли и убытки» – К 91 «Прочие доходы и расходы»

Д 91 «Прочие доходы и расходы» – К 57 «Переводы в пути»

Варианты 3,4

Тема 18. Учет основных средств

Низкий уровень

Амортизационные отчисления отражают в учете бухгалтерской записью:

Д 91 – К 02;

Д 80 – К 02;

Д 20 – К 02;

Д 87 – К 02.

Если объект основных средств принят на учет и введен в эксплуатацию – составляется запись:

Д 08 – К 01;

Д 01 – К 08;

Д 75 – К 80;

Д 01 – К 80.

При поступлении основных средств в эксплуатацию комиссией оформляется ...

Накладная;

Акт приемки-передачи;

Счет-фактура;

Мемориальный ордер.

Средний уровень

Бухгалтерская запись Д 02 – К 91 означает:

Реализацию основных средств;

Начисление износа;

Списание износа по выбывшим основным средствам;
Начисление амортизации.

Бухгалтерская запись «Д-т сч.91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч.01 «Основные средства» означает:

Выбытие основных средств по первоначальной стоимости

Реализация основных средств

Поступление основных средств

Износ основных средств

Выбытие основных средств по остаточной стоимости

При оприходовании основных средств, внесенных учредителями в счет вклада в уставный капитал, составляется бухгалтерская запись:

1) Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч.80 «Уставный капитал»

Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч.75 «Расчеты с учредителями»

Д-т сч.01 «Основные средства» К-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

Д-т сч.75 «Расчеты с учредителями» К-т сч.80 «Уставный капитал»

Д-т сч.01 «Основные средства» К-т сч.80 «Уставный капитал»

Высокий уровень

При оприходовании основных средств, приобретенных за плату у других предприятий, составляется запись:

Д-т сч.01 «Основные средства» К-т сч.80 «Уставный капитал»

Д-т сч.01 «Основные средства» К-т сч.84 «Нераспределенная прибыль»

Д-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Д-т сч.01 «Основные средства» К-т сч.08 «Вложения во внеоборотные активы»

Д-т сч.01 «Основные средства» К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается ...

Стоимость воспроизводства основных фондов;

Стоимость приобретения по действующим рыночным ценам;

Стоимость, полученная в результате переоценки;

Сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление.

После окончания амортизационного периода амортизация:
Начисляется
Начисляется в пониженном размере
Не начисляется
Начисляется износ
По усмотрению организации

Тема 19. Учет аренды

Низкий уровень

На арендованные в порядке текущей аренды основные средства инвентарные карточки...

Открывают и не используют карточки арендодателя;
Не открывают;
Не открывают, а используют копию карточки арендодателя;
Открывают по усмотрению руководства.

Объекты текущей аренды арендатор учитывает на счете № ...
001;
01;
08;
03.

На сумму начисленной арендной платы (если аренда не является предметом деятельности) арендодатель составляет проводку:

Д-т 76 К-т 91/1;
Д-т 76 К-т 90/1;
Д-т 44 К-т 76.

Средний уровень

Суммы арендной платы, причитающиеся к получению арендодателем, если сдача в аренду является основным видом деятельности, отражается записью:

Д-т 76 К-т 91/1;
Д-т 76 К-т 90/1;
Д-т 44 К-т 76.

Классическая лизинговая сделка предполагает, что выбор объекта лизинга и его продавца при финансовом лизинге осуществляется:

Лизингодателем
Банком кредитором

Страховой компанией
Лизингополучателем
Риелтором

Лизинг – это:
Финансовая аренда
Безвозмездное пользование
Продажа
Кредит
Купля

Высокий уровень

Предметом лизинга могут быть:
Любые непотребляемые вещи, используемые для предприниматель-
ской деятельности
Земельные участки и другие природные объекты
Имущество, изъятое из оборота или ограниченное в обороте
Информация
Ноу – хау

Какие объекты не могут относиться к объектам лизинга?
Здания
Автомобили
Оборудование
Речные судна
Природные ресурсы

Генеральный лизинг:

Позволяет лизингополучателю дополнить список арендуемого оборудо-
вания на основе лизинговой линии без заключения новых контрактов

Предполагает заранее согласованное разделение функций по техниче-
скому обслуживанию имущества между сторонами договора

Предполагает обязательное техническое обслуживание оборудования,
его ремонт, страхование и другие операции, которые лежат на лизингодателе

Лизинг, при котором по окончании срока договора имущество возвра-
щается лизингодателю

Лизинг, при котором лизинговые платежи в течение договора лизинга,
заключенного на срок не менее 5 лет, возмещают лизингодателю стоимость
объекта лизинга

Высокий уровень

По истечении срока аренды лизингополучатель не может:

Вернуть оборудование

Продлить срок аренды

Сдать оборудование другому пользователю

Выкупить оборудование

Размер лизинговых платежей выше при:

Финансовом лизинге

Оперативном лизинге

Возвратном лизинге

Раздельном лизинге

Чистом лизинге

Как отражается дооценка основных средств производственного назначения?

Д-т 01 К-т 83, Д-т 02 К-т 83;

Д-т 01 К-т 83, Д-т 83 К-т 02;

Д-т 01 К-т 02.

Тема 20. Учет нематериальных активов

Низкий уровень

Одним из основных нормативных документов регулирующий учет нематериальных активов является:

ПБУ 6/01;

ПБУ 14/00;

ПБУ 5/01;

ПБУ 1/98.

Относятся ли деловая репутация организации к нематериальным активам:

Да;

Нет;

В зависимости от учетной политики.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату и созданных самой организацией, включает в себя:

Суммы фактических расходов по их приобретению и созданию без НДС и других возмещаемых налогов.

Согласованную денежную оценку;

Рыночную стоимость.

Средний уровень

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный капитал, включает в себя:

Суммы фактических расходов по их приобретению и созданию без НДС и других возмещаемых налогов.

Согласованную денежную оценку;

Рыночную стоимость.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных безвозмездно, включает в себя:

Суммы фактических расходов по их приобретению и созданию без НДС и других возмещаемых налогов.

Согласованную денежную оценку;

Рыночную стоимость.

Остаточная стоимость нематериальных активов определяется:

Первоначальная стоимость + сумма начисленной амортизации;

Первоначальная сумма – сумма начисленной амортизации;

Суммы начисленной амортизации – первоначальная стоимость.

Высокий уровень

В бухгалтерском балансе нематериальных активов отражаются по стоимости:

Первоначальной;

Восстановительной;

Остаточной.

Бухгалтерская запись:

«Д-т сч.04 «Нематериальные активы» К-т сч.75 «Расчеты с учредителями» означает:

Начисление амортизации по нематериальным активам

Отражение прав пользования нематериальными активами

Приобретение нематериальных активов

Нет верного ответа

Какими проводками отражают приобретение НМА у юридического лица?

Д-т 08 К-т 60, Д-т 19 К-т 60, Д-т 04 К-т 08;

Д-т 04 К-т 08, Д-т 04 К-т 19;

Д-т 04 К-т 76;

Д-т 04 К-т 60.

Тема 21. Учет финансовых вложений

Низкий уровень

Затраты, связанные с приобретением ценных бумаг, до перехода права собственности на ценные бумаги к покупателю учитываются в бухгалтерском учете по дебету счета:

счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

счет 58 «Финансовые вложения»

счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

счет 26 «Общехозяйственные расходы».

За отчетный период по долгосрочным облигациям, приобретенным у компании «Слава» бухгалтер организации «Надежда» начислил проценты и отразил в учете:

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями»;

Дебет сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – Кредит сч. 84 «Нераспределенная прибыль»;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – Кредит сч. 98 «Доходы будущих периодов»;

Дебет сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы»

При оплате акций ОАО «Свет» другое юридическое лицо внесло собственные акции. Как эта операция будет отражена на счетах ОАО «Свет»:

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения» – Кредит сч. 75 «Расчеты с учредителями»;

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения» – Кредит сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения» – Кредит сч. 83 «Добавочный капитал».

Средний уровень

Акции подразделяются на ...

Краткосрочные и долгосрочные;

Обыкновенные и привилегированные;

Простые и сложные;

Уставные и ценные.

Операция по передаче другой организации денежных средств по договору займа на срок более 1 года отражается в учете займодавца записью:

Дебет сч. 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» – Кредит сч. 51 «Расчетные счета»;

Дебет сч. 76»Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – Кредит сч. 51 «Расчетные счета»;

Дебет сч. 58 «Финансовые вложения» – Кредит сч. 51»Расчетные счета»;

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль» – Кредит сч. 51»Расчетные счета».

Деловая репутация фирмы – это

Совокупность затрат, понесенных в связи с созданием организации;

Разница между оценочной стоимостью организации и чистой стоимостью ее имущества;

Право на использование фирменного наименования юридического лица?

Высокий уровень

К финансовым вложениям относят:

Вложения организации в расширение производства;

Инвестиции организации в уставные капиталы других организаций и ценные бумаги;

Затраты организации на приобретение основных средств.

Если фактическая стоимость приобретенных облигаций больше номинальной, тогда разницу списывают проводкой:

Дт 58 Кт 91;

Дт 91 Кт 58;

Дт 99 Кт 58.

К долговым ценным бумагам относят:

Акции;

Облигации;

Паи.

Тема 22. Учет материалов

Низкий уровень

При получении материалов со склада поставщика бухгалтерия выписывает экспедитору ...

Доверенность;

Требование;

Лимитно-заборную карту;
Товарно-транспортную накладную.

Из перечисленного: 1) реальное имущество, предназначенное для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности; 2) реальное имущество, предназначенное для определения фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство; 3) реальное имущество, предназначенное для определения цены покупки – под товарно-материальными запасами понимается:

- 2;
- 1;
- 3;
- 1, 2, 3.

Правило «Последняя партия на приход, первая – в расход» применяется в ...
Методе ЛИФО;
Новом плане счетов;
Нет правильного ответа.

Средний уровень

В случае обнаружения экспедитором недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляется, который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику ...

Ведомость;
Коммерческий акт;
Платежное требование;
Машинограмма.

Затраты на приобретение включают в себя ...

Цену покупки, включая импортные и иные пошлины, транспортные расходы и другие расходы, связанные с приобретением, за исключением торговых скидок и субсидий;

Реальное имущество, которое предназначено для продажи в ходе обычной коммерческой деятельности;

Затраты на обработку;

Совокупные издержки, связанные с приобретением, обработкой, перемещением и иными операциями по приведению запасов в их нынешнее местоположение и состояние.

В отделе снабжения проверяют ...
Соответствие сроков поставки ассортиментов;

Отметку об акценте;
Качество продукции;
Наличие приходного ордера.

Высокий уровень

Какой проводкой оформляют операцию «акцептован счет поставщика за поступившие материалы на склад»?

Д-т 10 К-т 60, Д-т 19 К-т 60;
Д-т 10 К-т 60;
Д-т 10 К-т 62.

Указать проводку операции перечисления средств транспортной организации за доставку материалов:

Д-т 10 К-т 60;
Д-т 76 К-т 51;
Д-т 10 К-т 51.

По какой оценке отражаются в балансе материалы?

По плановой;
По учетной;
По договорной;
По фактической себестоимости.

Тема 23. Учет затрат на производство

Низкий уровень

При списании потерь от брака составляется бухгалтерская запись:

Д 20 – К 28;
Д 28 – К 20;
Д 28 – К 70;
Д 70 – К 28.

Полную себестоимость продукции формируют ...

Прямые и коммерческие затраты;
Переменные и коммерческие затраты;
Производственные и коммерческие затраты;
Производственные и косвенные затраты.

Простой оформляют ...

Ордерами;
Простойным листком;
Простойным табелем;

Ведомостью.

Средний уровень

Из перечисленных пунктов: 1) сырье, 2) премии, 3) запасные части, 4) отчисления в Пенсионный фонд РФ, 5) амортизация основных фондов – к элементу «Материальные затраты» относятся:

1, 3, 5;

1, 3;

1, 2, 3;

2, 4.

В зависимости от места обнаружения различают брак ...

Разовый и многократный;

Производственный и серийный;

Внутренний и внешний;

Цеховой и заводской.

При наличии в организации обслуживающих производств и хозяйств общехозяйственные расходы списываются на счёт 29:

В любом случае.

Списываются в части стоимости работ, услуг обслуживающих производств и хозяйств, реализованных на сторону.

Не списываются.

Высокий уровень

Организации, выполняющие услуги комиссионеров, расходы по ведению этой деятельности учитывают на счете:

20.

44.

26.

Стоимость обслуживающих производств и хозяйств, выполненных для других подразделений организации, учитывается на:

Сч. 79.

Счете учета прочих доходов и расходов.

Счетах учета производственных затрат.

Начисленные страховые платежи по имущественному страхованию имущества, используемого в управленческой деятельности организаций материального производства, отражаются проводкой:

Дт сч. 26 Кт сч. 76.

Дт сч. 26 Кт сч. 60.

Дт сч. 44 Кт сч. 76.

Тема 24. Учет готовой продукции

Низкий уровень

В соответствии с международными стандартами учета в балансе готовая продукция оценивается по:

Нормативной стоимости;

Фактической себестоимости.

Бухгалтерская запись Д-т 45 К-т 43 означает:

Выпуск продукции;

Продажу продукции;

Отгрузку продукции.

При списании фактической себестоимости реализованной продукции на счетах бухгалтерского учета делают запись:

Д-т 45 К-т 60;

Д-т 60 К-т 45;

Д-т 90 К-т 45.

Средний уровень

Полная себестоимость реализованной продукции представляет собой:

Фактическую себестоимость выпущенной готовой продукции;

Сумму фактической себестоимости реализованной продукции и расходов на продажу.

Финансовый результат продажи готовой продукции определяется на счете:

43 «Готовая продукция»;

90» Продажи»;

99 «Прибыли и убытки».

Начисление НДС при продаже продукции отражают в учете проводкой:

Д-т 68 К-т 90;

Д-т 90 К-т 68;

Д-т 68 К-т 43.

Высокий уровень

Прибыль, полученная от продажи продукции (работ, услуг), отражается записью:

Д-т 91 К-т 99;
Д-т 99 К-т 84;
Д-т 90 К-т 99.

В платежном поручении покупатель указывает платеж:
Общей суммой, не выделяя НДС;
Общей суммой с указанием НДС в процентах;
Общей суммой с указанием суммы НДС.

Начисление НДС по продукции, реализуемой по моменту отгрузки, производится:

В момент поступления платежей от покупателей;
В момент отражения отгрузки продукции покупателя;
В соответствии со сроками платежей в бюджет.

Тема 25. Учет товаров для перепродажи

Низкий уровень

Поступили товары от поставщика; отражена покупная стоимость (без НДС)

Д41.2 К60
Д60 К41.3
Д43 К 60

Израсходованы материалы в сфере оптовой торговли:

Д26 К44
Д44 К10
Д20 К10

Начислен НДС по реализованным товарам (выручка для целей налогообложения определяется методом начислений):

Д90.2 К19
Д99 К68
Д90.3 К68

Средний уровень

Акцептован счет-фактура:

Д62 К90.1
Д90.2 К60
Д50,51 К62

Поступила выручка на предприятии розничной торговли:

Д62 К90.1
Д50 К90.1
Д90.9 К99

Начислена торговая наценка:

Д41.1 К41.2
Д41.2 К60
Д41.2 К42

Высокий уровень

По какой стоимости отражают товары в балансе:

По учетной;
По фактической;
По рыночной.

Учет продажи товаров ведет на счете:

44;
90;
91.

Какими проводками отражают оприходование поступившего от поставщика товара и тары:

Д-т 41 К-т 60, Д-т 19 К-т 60;
Д-т 60 К-т 41;
Д-т 41 К-т 44.

Тема 26. Учет собственного капитала

Низкий уровень

В составе собственного капитала организации учитываются:

Уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль, целевое финансирование и прочие резервы;

Уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, прибыль организации, целевое финансирование и прочие резервы;

Уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы;

Уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, прибыль организации и прочие резервы.

Полные товарищества формируют:

Паевой фонд;
Складочный капитал;
Добавочный капитал;
Уставный фонд.

Размер уставного капитала акционерного общества:
Имеет минимальную и максимальную границу;
Не имеет минимальной и максимальной границы;
Имеет минимальную границу;
Имеет максимальную границу.

Средний уровень

Минимальный уставный капитал ОАО должен составлять:
Не менее 1000-кратной суммы минимального размера оплаты труда;
Не менее 100-кратной суммы минимального размера оплаты труда;
Не менее 500-кратной суммы минимального размера оплаты труда;
Не менее 50-кратной суммы минимального размера оплаты труда.

При регистрации унитарного предприятия формирование уставного фонда отражается записью:

Дтсч. 80 Ктсч. 75;
Дтсч. 75 Ктсч. 80;
Дтсч. 79 Ктсч. 80.

Сумма выкупаемых собственных акций АО отражается записью:

Дтсч. 80 Ктсч. 81;
Дтсч. 51 Ктсч. 81;
Дтсч. 81 Ктсч. 51;
Дтсч. 91 Ктсч. 83.

Высокий уровень

Суммы фактически внесенных денежных средств в счет вклада в уставный капитал АО отражаются записью:

Дтсч. 80 Ктсч. 75;
Дтсч. 75 Ктсч. 80;
Дтсч. 51 Ктсч. 75;
Дтсч. 75 Ктсч. 51.

Увеличение уставного капитала АО путём размещения дополнительных акций отражаются в учете записью...

Д-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчёт «подписной капитал» – К-т сч.

80 «Уставный капитал», субсчёт «Оплаченный капитал»

Д-т сч. 51 «Расчетные счета» – К-т сч. 75 «Расчёты с учредителями»

Д-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчёт «Объявленный капитал» – К-т сч. 80 «Уставный капитал», субсчёт «подписной капитал»

Д-т сч. 75 «Расчёты с учредителями» – К-т сч. 80 «Уставный капитал»

Использование резервного капитала на покрытии убытка отчётного года отражается записью по дебету счёта 82 «Резервный капитал» и кредиту счёта...

29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

91 «Прочие доходы и расходы»

99 «Прибыли и убытки»

Тема 27. Учет расчетов организации

Низкий уровень

Какие виды кредита вы знаете:

Банковский, коммерческий;

Банковский, ипотечный, работникам, долгосрочный;

Банковский, коммерческий и вексельный, краткосрочный;

Банковский, государственный, долгосрочный, краткосрочный, коммерческий,

Какие сроки инвентаризации расчетов с покупателями и поставщиками следовало обеспечить предприятию:

По мере необходимости;

Согласно учетной политике;

Перед сдачей годовой бухгалтерской отчетности

Выдача аванса на командировку экспедитору отдела снабжения отражается:

Д 44 К 71

Д 71 К 50

Д 71 К 44

Средний уровень

Сроки исковой давности по обязательствам организации определены в:

Налоговом кодексе РФ;

Гражданском кодексе РФ;

Уголовном кодексе РФ.

Бухгалтерская запись «Д-т сч.51 «Расчетные счета» К-т сч.60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» означает:

Зачет ранее полученного аванса у поставщика

Получение аванса от покупателя

Зачет поставщиком ранее полученного аванса от покупателя

Поступление средств от получателя в окончательный расчет

Нет верного ответа

Хозяйственная операция: «Удержанная у подотчетного лица ранее выданная и не возвращенная в срок сумма аванса» отражается записью по:

Д-т сч.50 «Касса» К-т сч.71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Д-т сч.71 «Расчеты с подотчетными лицами» К-т сч.50 «Касса»

Д-т сч.68 «Расчеты по налогам и сборам» К-т сч.71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Д-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-т сч.94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Д-т сч.70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» К-т сч.71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Высокий уровень

Бухгалтерская запись «Д-т сч.66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» К-т сч.51 «Расчетные счета» означает:

Поступление краткосрочных кредитов

Получение краткосрочного займа от других предприятий

Начисление процентов

Верны варианты 1 и 3

Верны варианты 1 и 2

Кредит банка погашен за счет остатка аккредитива:

Дт 66 Кт 55/2

Дт 66 Кт 51

Дт 66 Кт 55/1

Удержание из заработной платы работника остатка подотчетной суммы

Дт71 Кт73

Дт70 Кт71

Дт60 Кт71

Тема 28. Учет расчетов с работниками

Низкий уровень

Для учета операций по начислению заработной платы за сверхуроч-

ную работу используют первичный документ:

- Табель учета рабочего времени;
- Расчетно-платежную ведомость.

Действующим трудовым законодательством Российской Федерации установлены следующие нормативные ограничения в области регулирования трудовых отношений:

- Максимальный размер оплаты труда;
- Минимальная продолжительность рабочего времени;
- Минимальная продолжительность ежегодного отпуска.

Первичным документом для отражения начислений заработной платы рабочим, для которых установлена сдельная форма оплаты труда, служит:

- Табель учета рабочего времени;
- Наряды;
- Штатное расписание.

Средний уровень

Срочный трудовой договор в соответствии с трудовым законодательством Российской Федерации заключается на срок не более:

- 2 месяцев;
- 6 месяцев;
- 5 лет.
- На любой срок

Удержание налога на доходы физических лиц из заработной платы работников организации отражается проводкой:

- Дт счета 68, Кт счета 70;
- Дт счета 70, Кт счета 69;
- Дт счета 70, Кт счета 50;
- Дт счета 70, Кт счета 68.

Депонирование неполученной в срок заработной платы отражается:

- Д 76 К 70
- Д 70 К 76
- Д 70 К 50

Высокий уровень

Корреспонденция счетов Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит 28 «Брак в производстве» означает:

- Начисление заработной платы за исправление брака

Списание потерь от брака
Удержание с виновника суммы брака
Списание себестоимости окончательного брака

Корреспонденция счетов Дебет 28 «Брак в производстве» Кредит 70
«Расчеты с персоналом по оплате труда» означает:

Начисление заработной платы за исправление брака
Списание потерь от брака
Удержание с виновника брака

Удержание по исполнительным листам отражается:

Д 70 К 71
Д 70 К 73
Д 70 К 76
Д 70 К 68

Тема 29. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

Низкий уровень

Понятие «обход налогов» означает использование:

Только законных способов ухода от налогообложения
Только незаконных способов ухода от налогообложения
Как законных, так и незаконных способов ухода от налогообложения.

Возможность применения налогоплательщиком пробелов в законодательстве для сокращения своих обязательств перед бюджетом – это сущность:

Налогового планирования
Уклонения от уплаты налогов
Налоговых оговорок.

Начисление налога на прибыль отражается в учете проводкой:

Д-т 99 К-т 68;
Д-т 91/2 К-т 68;
Д-т 91/2 К-т 69;
Д-т 68 К-т 99.

Средний уровень

Начисление налога на доходы физических лиц производится следующей проводкой:

Д-т 91/2 К-т 68;
Д-т 70 К-т 69;

Д-т 70 К-т 68.

Начисление НДС по реализованным товарам производится записью:

Д-т 19 К-т 76;

Д-т 90/3 К-т 68;

Д-т 68 К-т 51.

Начисление суммы пеней за несвоевременную уплату налогов осуществляют записью:

Д-т 99 К-т 68;

Д-т 91/2 К-т 68;

Д-т 84 К-т 68.

Высокий уровень

Удержание из заработной платы налога на доходы физических лиц отражается записью:

Дт 68 Кт 70;

Дт 70 Кт 69;

Дт 70 Кт 68.

НДС, перечисляемый в бюджет, равен

Сумме НДС, полученной от покупателей;

Разнице между НДС, полученным от покупателей и уплаченным поставщикам;

Сумме созданной добавленной стоимости.

Начисление НДС по продукции, реализуемой по моменту отгрузки, производится:

В момент поступления платежей от покупателей;

В момент отражения отгрузки продукции покупателя;

В соответствии со сроками платежей в бюджет.

Тема 30. Учет финансовых результатов

Низкий уровень

Поступление на расчетный счет выручки от продажи товаров отражается проводкой.

Дт 51 Кт 91/1

Дт 51 Кт 90/1

Дт 51 Кт 41

Дт 62 Кт 90/1

При переходе права собственности на товар в момент отгрузки, списание покупной стоимости реализованных товаров отражается в учете проводкой:

Дт 91/2 Кт 41
Дт 90/2 Кт 45
Дт 90/2 Кт 41
Дт 45 Кт 41

Списание расходов по продаже товаров отражается проводкой:

Дт 90/2 Кт 44
Дт 91/2 Кт 44
Дт 44 Кт 76
Дт 90/2 Кт 41

Средний уровень

Доходами от обычных видов деятельности являются...

Поступления от продажи основных средств

Курсовые разницы

Суммы до оценки активов

Поступления, связанные с выполнением работ, услуг

Расходами обычных видов деятельности являются расходы, связанные с...

Участием в уставных капиталах других организаций

Продажей (выбытием) объектов основных средств

Изготовлением и продажей продукции

Оплатой услуг кредитных организаций

Операционными доходами являются поступления...

В возмещение причиненных организации убытков

От продажи основных средств

Штрафов, пени, неустоек за нарушение условий договоров

Высокий уровень

Учёт финансовых результатов осуществляется на счетах...

90 «Продажи»

91 «Прочие доходы и расходы»

84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)»

99 «Прибыли и убытки»

Все перечисленное

Финансовый результат от продажи продукции определяется на счёте...

90 «Продажи»

91 «Прочие доходы и расходы»

84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)»

99 «Прибыли и убытки»

Финансовый результат от операционных и внереализационных доходов и расходов определяется на счёте...

84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)»

90 «Продажи»

91 «Прочие доходы и расходы»

99 «Прибыли и убытки»

Тема №31. Концепция бухгалтерской отчетности России и международной практике. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности и требования, предъявляемые к ней

Низкий уровень

Каким основополагающим принципом бухгалтерского учета вызвана необходимость составления бухгалтерской (финансовой) отчетности?

Временной определенности фактов хозяйственной деятельности организации.

Приоритета содержания над формой.

Непрерывности деятельности организации.

Каким обобщающим термином, используемым в нормативном регулировании бухгалтерского учета и отчетности, определяется все множество лиц, заинтересованных в получении информации о деятельности организации?

Потребители.

Пользователи

Инвесторы.

Каким обстоятельством вызвано деление пользователей информации на внешних и внутренних?

Принадлежностью субъекта к деятельности организации.

Делением субъектов на физические и юридические лица.

Осуществлением субъекта деятельности в рамках организационной структуры предприятия.

Средний уровень

Каким обстоятельством вызвано деление пользователей информации на заинтересованных и не заинтересованных в формировании данных бухгалтерского учета?

- Финансовым интересом.
- Служебными функциями.
- Коммерческой тайной.

Какая основная целевая установка положена в основу составления бухгалтерской отчетности?

Обеспечение информацией всех заинтересованных пользователей независимо от их возможностей получения данных отчетности.

Обеспечение информацией всех внутренних пользователей независимо от их возможностей получения данных отчетности.

Обеспечение информацией органов государственного управления.

Какие качественные критерии должны быть обеспечены составителями бухгалтерской отчетности?

Ценность для пользователя и надежность данных. 6.2. Сопоставимость и постоянство.

Совокупность указанных выше критериев.

Высокий уровень

Формирование показателей бухгалтерской финансовой отчетности представляет собой:

Этап бухгалтерской процедуры в виде итогового обобщения результатов хозяйственных операций за период.

Текущую группировку результатов хозяйственных операций за период.

Регистрацию результатов хозяйственных операций за период.

Содержание бухгалтерской финансовой отчетности представляет собой:

Систему учетных показателей, заданных в интересах пользователей за определенный период.

Типовую процедуру представления и утверждения отчетности.

Данные счетов Главной книги.

Данные бухгалтерского учета, используемые при составлении бухгалтерской отчетности, – это:

Качественно определенные величины, имеющие переменное количественное значение.

Временной отрезок, за который показатели должны быть представлены в бух-ой отчетности.

Показатели счетов Главной книги и данные регистров аналитического учета, сгруппированные в целях формирования бухгалтерской отчетности.

Тема №32. Бухгалтерский баланс – основная часть бухгалтерской отчетности

Низкий уровень

Каким обстоятельством вызывается возможность применения в практике бухгалтерской отчетности баланса-брутто и баланса-нетто?

Структурными различиями между балансами.

Способами оценки итоговых показателей.

Иными обстоятельствами.

Укажите элемент бухгалтерского баланса, который считается основным при группировке информации, отражаемой в нем.

Счет бухгалтерского учета.

Статья баланса.

Валюта баланса.

Очередность представления разделов, а внутри их статей в активе баланса определяется:

Степенью ликвидности актива.

Способом оценки имущества.

Сроком полезного использования.

Средний уровень

Какой критерий ликвидности положен в основу представления информации в активе действующего бухгалтерского баланса?

От менее ликвидных активов к более ликвидным.

От более ликвидных активов к менее ликвидным.

Иные критерии.

Очередность представления разделов, а внутри их статей в пассиве баланса определяется:

Способом оценки обязательства.

Срочностью погашения обязательства.

Сроками погашения обязательств перед кредиторами.

Какой критерий положен в основу представления информации в пассиве

действующего бухгалтерского баланса?

От менее срочных обязательств к более срочным.

От более срочных обязательств к менее срочным.

Иные критерии.

Высокий уровень

Укажите структуру разделов действующего бухгалтерского баланса.

Три раздела в активе и три в пассиве баланса.

Два раздела в активе и три в пассиве баланса.

Три раздела в активе и два в пассиве баланса.

Формирование в активе баланса показателя только в нетто-оценке применяется для отражения:

Амортизируемых объектов.

Дебиторской задолженности.

Финансовых вложений.

Все указанное выше.

Представление показателя в бухгалтерском балансе в развернутом виде осуществляется в случаях:

Необходимости его представления в нетто-оценке.

Отражения на одном счете бухгалтерского учета как дебиторской, так и кредиторской задолженности организации.

Резервирования сумм.

Тема 33. Отчет о прибылях и убытках

Низкий уровень

Валовая прибыль в целях составления отчета о прибылях и убытках представляет собой:

Разницу между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее.

Разницу между доходами от обычной деятельности и всей совокупностью расходов, связанных с ней.

Разницу между всеми доходами и расходами организации, осуществляемые ею в процессе ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Прибыль (убыток) от продаж, формируемый в действующем отчете о прибылях и убытках, представляет собой:

Разницу между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее.

Разницу между доходами от обычной деятельности и всей совокупностью

расходов, связанных с ней.

Разницу между всеми доходами и расходами организации, осуществляемые ею в процессе ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Прибыль (убыток) до налогообложения, формируемый в действующем отчете о прибылях и убытках, представляет собой:

Разницу между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее.

Разницу между всеми доходами и расходами организации, осуществляемые ею в процессе ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Разницу между всеми доходами и расходами организации, скорректированную на величину разницы между отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами.

Средний уровень

Чистая прибыль (убыток) отчетного периода – показатель, формируемый в действующем отчете о прибылях и убытках, представляет собой:

Разницу между доходами от обычной деятельности и прямыми расходами на нее.

Разницу между всеми доходами и расходами организации, осуществляемые ею в процессе ведения финансово-хозяйственной деятельности.

Разницу между всеми доходами и расходами организации, скорректированную на величину разницы между отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами.

По статье «Текущий налог на прибыль» отчета о прибылях и убытках при наличии постоянных и временных разниц отражается сумма налога на прибыль, рассчитанная как:

Произведение суммы прибыли до налогообложения, определенной по данным бухгалтерского учета, на действующую ставку налога.

Алгебраическая сумма условного расхода по налогу на прибыль и постоянного налогового обязательства, скорректированная на разницу между отложенными налоговыми активами и отложенными налоговыми обязательствами.

Показатель, сформированный с учетом ограничений состава доходов и расходов и их величины, принимаемых при налогообложении прибыли.

Требование о включении в отчет о прибылях и убытках информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, содержится:

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете».

В ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

В ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Высокий уровень

Прибыль на акцию является важнейшим оценочным показателем для:
Всех предприятий, независимо от их организационно-правовой формы.
Акционерных обществ.

Акционерных обществ, ценные бумаги которых обращаются на фондовом рынке.

Последовательная структура отчета о прибылях и убытках предусматривает:
Отражение информации в виде таблицы, левая часть которой формирует показатели прибыли, правая – убытков.

Отражение информации в виде таблицы, строки которой последовательно отражают доходы, расходы и разницу между ними.

Отражение информации в виде таблицы, в которой искомый показатель отражается на пересечении определенной строки и графы.

Показателем дохода в разделе «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» отчета о прибылях и убытках является:

Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг.

Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг.

Валовая прибыль.

Тема 34. Отчет об изменениях капитала

Низкий уровень

Основной целью представления в бухгалтерской отчетности данных о собственном капитале является:

Отражение его структуры.

Отражение его динамики.

Отражение его динамики в разрезе структуры, присущей данной организации, и экономических прав пользователей информации, связанных с деятельностью этой организации.

Важнейшей составной частью отчета об изменениях капитала, отражающей рост благосостояния организации и ее собственников, является:

Уставный капитал.

Нераспределенная прибыль.

Добавочный капитал.

Каким нормативным документом в практике бухгалтерского учета и отчетности определяется структура собственного капитала в разрезе фак-

торов его движения?

Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Приказом Министерства финансов Российской Федерации, устанавливающим типовые формы бухгалтерской отчетности.

Средний уровень

Величина какой из составляющих собственного капитала в наибольшей степени зависит от изменений учетной политики?

Уставного капитала.

Добавочного капитала.

Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Величина какой из составляющих собственного капитала зависит от изменения номинальной стоимости акций?

Уставного капитала.

Добавочного капитала.

Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Величина какой из составляющих собственного капитала зависит от изъятия его в виде начисления дивидендов?

Уставного капитала.

Добавочного капитала.

Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Высокий уровень

Результат от первой дооценки объектов основных средств изменяет величину:

Уставного капитала.

Добавочного капитала.

Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Результат от пересчета курса иностранных валют при формировании суммы уставного капитала изменяет величину:

Уставного капитала.

Добавочного капитала.

Нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Какую составляющую собственного капитала уменьшают отчисления в резервный капитал?

Уставный капитал.

Резервный капитал.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Тема 35. Отчет о движении денежных средств

Низкий уровень

Основной целью составления отчета о движении денежных средств является:

Формирование данных об остатках на счетах учета денежных средств.

Формирование информации о движении денежных средств в разрезе счетов учета денежных средств.

Формирование информации о движении денежных средств в разрезе направлений деятельности, определяемых специально для этих целей нормативным регулированием бухгалтерской отчетности.

Укажите определение текущей деятельности, применяемое в целях составления отчета о движении денежных средств в настоящее время:

Извлечение прибыли путем производства и продажи продукции, продажи товаров, выполнения строительных работ, оказания услуг и т.д., т.е. теми видами деятельности, которые являются уставными.

Приобретение и продажа земельных участков, недвижимости, оборудования, осуществление научно-исследовательских, опытных и конструкторских работ, собственного строительства, а также приобретение ценных бумаг, предоставление займов.

Получение займов, выпуск акций, размещение облигаций, т.е. деятельность, в результате которой изменяется величина и состав собственного капитала организации и заемных средств.

Укажите определение инвестиционной деятельности, применяемое в целях составления отчета о движении денежных средств в настоящее время:

Извлечение прибыли путем производства и продажи продукции, продажи товаров, выполнения строительных работ, оказания услуг и т.д., т.е. теми видами деятельности, которые являются уставными.

Приобретение и продажа земельных участков, недвижимости, оборудования, осуществление научно-исследовательских, опытных и конструкторских работ, собственного строительства, а также приобретение ценных бумаг, предоставление займов.

Получение займов, выпуск акций, размещение облигаций, т.е. деятельность, в результате которой изменяется величина и состав собственного капитала организации и заемных средств.

Средний уровень

Укажите определение финансовой деятельности, применяемое в це-

лях составления отчета о движении денежных средств в настоящее время:

Извлечение прибыли путем производства и продажи продукции, продажи товаров, выполнения строительных работ, оказания услуг и т.д., т.е. теми видами деятельности, которые являются уставными.

Приобретение и продажа земельных участков, недвижимости, оборудования, осуществление научно-исследовательских, опытных и конструкторских работ, собственного строительства, а также приобретение ценных бумаг, предоставление займов.

Получение займов, выпуск акций, размещение облигаций, т.е. деятельность, в результате которой изменяется величина и состав собственного капитала организации и заемных средств.

Укажите ту из причин, которая вызывает движение денежных средств в ходе текущей деятельности:

Поступление выручки за проданную продукцию и оплата счетов поставщиков за материалы и услуги.

Приобретение и продажа объектов основных средств.

Выпуск облигационного займа и его погашение.

Укажите ту из причин, которая вызывает движение денежных средств в ходе инвестиционной деятельности:

Поступление выручки за проданную продукцию и оплата счетов поставщиков за материалы и услуги.

Приобретение и продажа объектов основных средств.

Выпуск облигационного займа и его погашение.

Высокий уровень

Укажите ту из причин, которая вызывает движение денежных средств в ходе финансовой деятельности:

Поступление выручки за проданную продукцию и оплата счетов поставщиков за материалы и услуги.

Приобретение и продажа объектов основных средств.

Выпуск облигационного займа и его погашение.

Укажите определение прямого способа составления отчета о движении денежных средств:

Способ, с помощью которого балансирование потоков денежных средств достигается путем суммирования всех поступлений и вычитания из полученной суммы всех выплат, произведенных организацией в разрезе видов деятельности.

Способ, с помощью которого получение необходимых показателей потоков денежных средств осуществляется в увязке с показателем нераспределенной прибыли, отраженной в отчете прибылях и убытках.

Способ, с помощью которого получение необходимых показателей потоков денежных средств осуществляется в увязке с суммой собственного капитала, отраженного в отчете об изменениях капитала.

Укажите определение косвенного способа составления отчета о движении денежных средств:

Способ, с помощью которого балансирование потоков денежных средств достигается путем суммирования всех поступлений и вычитания из полученной суммы всех выплат, произведенных организацией в разрезе видов деятельности.

Способ, с помощью которого получение необходимых показателей потоков денежных средств осуществляется в увязке с показателем нераспределенной прибыли, отраженной в отчете прибылях и убытках.

Способ, с помощью которого получение необходимых показателей потоков денежных средств осуществляется в увязке с суммой собственного капитала, отраженного в отчете об изменениях капитала.

Тема 36. Приложение к бухгалтерскому балансу. Пояснительная записка, ее содержание.

Низкий уровень

Пояснения к годовой бухгалтерской финансовой отчетности представляет собой:

Расшифровку статей бухгалтерского баланса.

Расшифровку статей отчета о прибылях и убытках.

Дополнительные данные, которые нецелесообразно включать в основные формы отчетности, но которые необходимы пользователям для реальной оценки финансового положения организации и его изменения, а также финансовых результатов хозяйственной деятельности.

Все вышеперечисленное.

Формирование информации в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности осуществляется на основании:

Только данных бухгалтерского учета.

Данных бухгалтерского и налогового учетов.

Всей совокупности данных, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность организации.

Возможная система показателей, которая может быть отражена в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности, устанавливается:

ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации».

Всей совокупностью нормативных актов, регулирующих ведение

бухгалтерского учета и составление отчетности.

Приказом Министерства финансов Российской Федерации, устанавливающим типовые формы (образцы форм) бухгалтерской отчетности.

Средний уровень

Информационная структура пояснительной записки к бухгалтерской финансовой отчетности имеет:

- Рекомендательный характер.

- Произвольную форму.

- Жестко регламентированный характер.

Раскрытие базовых допущений, исходя из которых формируется учетная политика организации, целесообразно осуществлять:

- В случае их отступления от общепринятых допущений.

- В любом случае.

- По решению руководителя.

Раскрытие причин изменения учетной политики в течение отчетного года производится:

- По решению руководителя.

- В обязательном порядке.

- В случае их существенности.

Высокий уровень

Итоги распределения чистой прибыли (покрытия убытка) раскрываются в пояснениях к бухгалтерской финансовой отчетности:

- По решению руководителя.

- В обязательном порядке.

- По решению компетентного органа управления организацией.

Минимальное раскрытие данных о событиях после отчетной даты, условных обязательствах и условных активах осуществляется путем:

- Краткого их описания.

- Детальной оценки.

Событием после отчетной даты является:

Факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Факт хозяйственной деятельности, который оказал или может ока-

зять влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место после подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год.

Факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в отчетном году.

Список литературы

а) нормативные правовые акты:

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть первая. Федеральный закон РФ от 30 ноября 1994 г. №51-ФЗ.
2. О бухгалтерском учете. Федеральный закон РФ от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утверждено Приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. №34н).
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Инструкция по его применению. Приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. №94н.
5. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Утверждены Приказом Министерства Финансов РФ от 13 июня 1995 г. №49).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации (ПБУ 1/08)» (утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н).

б) основная литература:

1. Астахов, В.П. Теория бухгалтерского учета [Текст]: учеб. пособие / В.П. Астахов. – М.: Вузовский учебник, 2014(2011).
2. Бухгалтерский учет[Текст]: курс лекций / сост. Н.Н. Калинина. – Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2015. – То же [Электронный ресурс].- Режим доступа: Электронная библиотека КрУ МВД России, требуется авторизация: <http://libkrumvd.ru>.
3. Бухгалтерский финансовый учет [Текст]: учебник / ред. Ю.А. Бабаев. – 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Вузовский учебник, 2009.
4. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет [Текст]: учебник / Н.П. Кондраков. – 2-е изд., перераб. и доп.- М.: Инфра-М, 2009.

в) дополнительная литература:

1. Бухгалтерский учет [Текст]: сб. задач / сост. Ю.А. Абросимова. – Краснодар: Краснодарский университет МВД России, 2015. – То же [Электронный ресурс].- Режим доступа: Электронная библиотека КрУ МВД России, требуется авторизация: <http://libkrumvd.ru/>.
2. Ковалева, В. Д. Лабораторный практикум по бухгалтерскому учету [Текст]: учеб. пособие / В.Д. Ковалева.- М.: Финансы и статистика, 2010.
3. Палий, В.Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности [Текст]: учебник / В.Ф. Палий.– М.: Инфра–М, 2012.

Учебное издание

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

Учебное пособие

Составитель

Калинина Наталья Николаевна

В авторской редакции

Компьютерная верстка С. В. Коноваловой

ISBN 978-5-9266-1434-0



Подписано в печать 29.11.2018.

Авт. л. 42,8. Заказ 738.

Краснодарский университет МВД России.
350005, г. Краснодар, ул. Ярославская, 128.