УДК 657(075)
ББК 65.052я73
В40

Вещунова Н. Л., Фомина Л. Ф.
В40 Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. - М.: Финансы и статистика, 2000. -496 с.: ил.

ISBN 5-279-0213 5-0

В учебном пособии изложены теоретические основы бухгалтерского учета: принципы организации, документирование, инвентаризация, счета и двойная запись, баланс, формы учета. По каждому разделу бухгалтерского учета охарактеризованы первичные документы, приведены примеры и расчеты по основным и наиболее сложным разделам учета.

Для студентов вузов, может быть полезно студентам средних специальных учебных заведений и курсов подготовки и повышения квалификации бухгалтеров, менеджеров.

ГЛАВА 1
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИИ

1.1. Организация – хозяйствующий субъект

Бухгалтерский учет обязаны вести все юридические лица, находящиеся на территории страны. В соответствии с гражданским кодексом 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.

Организации могут быть коммерческими (рис. 1) и некоммерческими (рис. 2). Коммерческие организации имеют основной целью своей деятельности извлечение прибыли, а некоммерческие – не имеют такой цели и не распределяют полученную прибыль между участниками.

Хозяйственными товариществами и обществами являются коммерческие организации с разделенным на доли (вклады) учредителей (участников) уставным (складочным) капиталом. Все имущество хозяйственного товарищества (общества) принадлежит ему на праве собственности.

Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме полного товарищества и товарищества на вере (коммандитного товарищества). Полным признается товарищество, участники которого в соответствии с заключенным между ними договором занимаются предпринимательской деятельностью от имени товарищества и несут ответственность по его обязательствам принадлежащим им имуществом. Участниками полного товарищества могут быть как индивидуальные предприниматели, так и коммерческие организации.

Рис. 1. Организационные формы коммерческих организаций

Товариществом на вере (коммандитным товариществом) признается товарищество, в котором наряду с участниками, осуществляющими от имени товарищества предпринимательскую деятельность и отвечающими по обязательствам товарищества своим имуществом, имеется один или несколько участников-вкладчиков (коммандистов), которые несут риск убытков, связанных с деятельностью товарищества, в пределах сумм внесенных ими вкладов и не принимают участия в осуществлении товариществом предпринимательской деятельности. Участниками товарищества на вере могут быть индивидуальные предприниматели, коммерческие и некоммерческие организации, граждане.

Хозяйственные товарищества могут создаваться в форме акционерного общества, общества с ограниченной ответственностью или с дополнительной ответственностью.

Акционерным обществом является общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций. Акционеры не отвечают по обязательствам общества и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащим им акций. Акционеры, не полностью оплатившие свои акции, несут солидарную ответственность по обязательствам общества в пределах неоплаченной части стоимости принадлежащих им акций.

Акционерные общества могут быть открытыми и закрытыми. Участники открытого акционерного общества могут отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров. Такое общество в соответствии с законодательством вправе проводить открытую подписку на выпускаемые им акции и их продажу. В закрытом акционерном обществе акции распределяются только среди его учредителей или иного заранее определенного круга лиц. Акционеры такого общества имеют преимущественное право приобретения акций, продаваемых другими акционерами этого общества. Число акционеров закрытого общества не должно превышать пятидесяти.

Обществом с ограниченной или дополнительной ответственностью является учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров.

Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов. Участники общества, внесшие вклады не полностью, несут солидарную ответственность по его обязательствам в пределах стоимости неоплаченной части вкладов каждого из участников. Общество с ограниченной ответственностью не может иметь в качестве единственного участника другое хозяйственное общество, состоящее из одного лица.

Участники общества с дополнительной ответственностью солидарно несут субсидиарную ответственность по обязательствам общества своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества. При банкротстве одного из участников такого общества ответственность по обязательствам общества распределяется между остальными участниками пропорционально их вкладам, если иной порядок не предусмотрен учредительными документами общества.

Хозяйственные товарищества и общества могут иметь дочерние общества, а хозяйственные общества — зависимые общества. Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом. Хозяйственное общество признается зависимым, если другое (преобладающее, участвующее) общество имеет более двадцати процентов голосующих акций акционерного общества или двадцати процентов уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

В форме производственных кооперативов (артелей) создаются добровольные объединения граждан на основе членства для совместной производственной или иной хозяйственной деятельности (производство, переработка, сбыт промышленной, сельскохозяйственной и иной продукции, выполнение работ, торговля, бытовое обслуживание, оказание других услуг), основанной на их личном трудовом и ином участии и объединении его членами (участниками) имущественных паевых взносов. Число членов кооператива не должно быть менее пяти. Законом и учредительными документами производственного кооператива может быть предусмотрено участие в его деятельности юридических лиц. Производственный кооператив является коммерческой организацией.

В форме унитарных предприятий могут быть созданы только государственные и муниципальные предприятия. Унитарным предприятием признается коммерческая организация, не наделенная правом собственности на закрепленное за ней собственником имущество. Имущество унитарного предприятия является неделимым и не может быть распределено по вкладам (долям, паям), в том числе между его работниками; находится соответственно в государственной или муниципальной собственности и принадлежит такому предприятию на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Некоммерческие организации могут осуществлять предпринимательскую деятельность лишь постольку, поскольку это служит достижению целей, ради которых они созданы, и соответствующую этим целям.

Потребительский кооператив представляет собой добровольное объединение граждан и юридических лиц на основе членства с целью удовлетворения материальных и иных потребностей участников, осуществляемое путем объединения его членами имущественных паевых взносов.

Общественными и религиозными организациями (объединениями) признаются добровольные объединения граждан, в установленном законом порядке объединившихся на основе общности их интересов для удовлетворения духовных или иных нематериальных потребностей. Участники (члены) общественных и религиозных организаций не сохраняют прав на переданное ими этим организациям в собственность имущество, в том числе на членские взносы. Они не отвечают по обязательствам этих организаций, в которых участвуют в качестве их членов, а указанные организации не отвечают по обязательствам своих членов.

Рис. 2. Организационные формы некоммерческих организаций

Фонд — не имеющая членства некоммерческая организация, учрежденная гражданами и (или) юридическими лицами на основе добровольных имущественных взносов, преследующая социальные, благотворительные, культурные, образовательные или иные общественно полезные цели. Имущество, переданное фонду его учредителями (учредителем), является собственностью фонда. Учредители не отвечают по обязательствам созданного ими фонда, а фонд не отвечает по обязательствам своих учредителей. Порядок управления фондом и порядок формирования его органов определяются его уставом, утвержденным учредителями. Для осуществления предпринимательской деятельности фонды вправе создавать хозяйственные общества или участвовать в них.

Учреждением является организация, созданная собственником для исполнения управленческих, социально-культурных или иных функций некоммерческого характера и финансируемая им полностью или частично. Казенное предприятие, а также учреждение в отношении закрепленного за ними имущества осуществляют права владения, пользования и распоряжения им в пределах, установленных законом, в соответствии с целями своей деятельности, заданиями собственника и назначением имущества. Учреждение отвечает по своим обязательствам находящимися в его распоряжении денежными средствами. При их недостаточности субсидиарную ответственность по его обязательствам несет собственник соответствующего имущества.

Юридические лица могут иметь представительства и филиалы. Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего его юридического лица. Юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации.

1.2. Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета

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

В соответствии с данным определением учетный процесс можно отразить в виде следующей процедуры (рис.3).

Главной целью бухгалтерского учета является обеспечение учетной информацией собственных и сторонних пользователей в соответствии с законом и (или) потребностями в информации. Классификация пользователей учетной информации представлена на рис.4.

Информация, предоставляемая собственным пользователям, должна быть своевременной, достоверной и достаточной для принятия решений по эффективному управлению организацией; анализу его деятельности; для целей планирования, контроля; при принятии решений в нестандартных ситуациях и при выборе политики; при принятии инвестиционных решений и др.

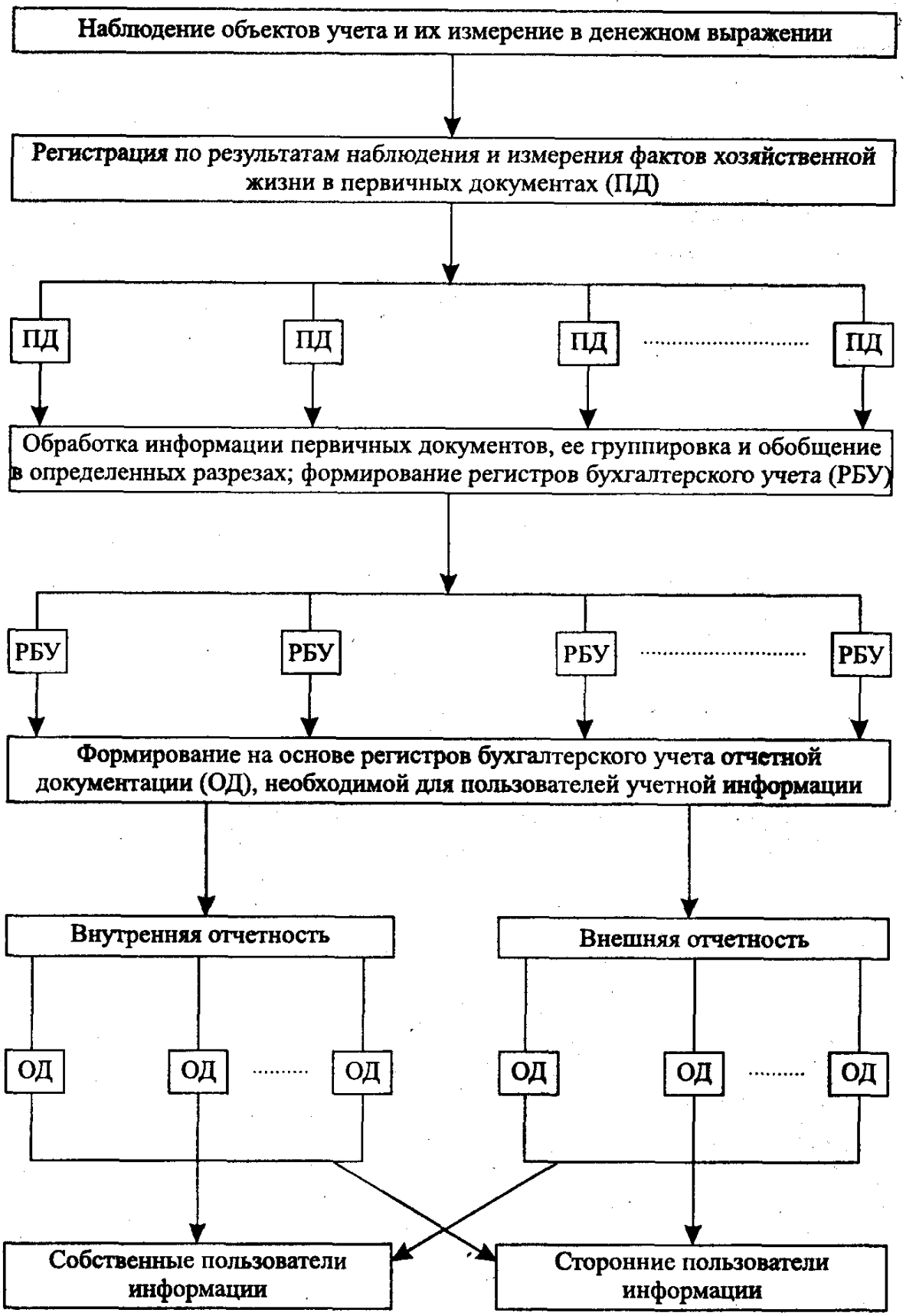


Рис. 3. Процедура учетного процесса

Рис. 4. Пользователи учетной информации

Собственные пользователи используют как внутреннюю учетную информацию, формируемую в соответствии с потребностями, так и внешнюю отчетность, формируемую в соответствии с законом.

Информация, предоставляемая внешним пользователям, должна быть своевременной и достоверной для принятия внешними пользователями соответствующих решений.

Кредиторы организации используют отчетную информацию для оценки ее финансового состояния, платежеспособности, ликвидности. Они, в основном, пользуются внешними отчетами. Налоговые и финансовые органы используют информацию организаций для проверки правильности начислений налогов; органы государственной статистики — для статистического учета; аудиторы — для выдачи заключения о ведении бухгалтерского учета и др. Эти органы для принятия решений используют внешнюю отчетность организации и имеют право получить для анализа и внутреннюю учетную информацию.

Объектами бухгалтерского учета являются:

• имущество организации — нематериальные активы, основные средства, финансовые вложения, производственные запасы, денежные средства;

• права требования к сторонним организациям и физическим лицам (дебиторская задолженность);

• обязанности по отношению к сторонним организациям и физическим лицам (кредиторская задолженность);

• хозяйственные операции, вызывающие изменения в имуществе и обязательствах организации. Хозяйственные операции могут совершаться: между объектами учета внутри организации; между организацией и сторонними организациями и физическими лицами;

• собственные источники формирования средств организации — уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, фонды, прибыль.

К **основным задачам, решаемым в процессе бухгалтерского учета,** относятся следующие:

• формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности;

• обеспечение информацией пользователей для контроля за соблюдением законодательства при осуществлении 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 и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет является одной из важнейших функций управления (рис. 5).

Планирование — это определение задач, стоящих перед организацией, проектирование результатов и формирование путей их достижения. При планировании задается уровень основных оценочных показателей деятельности организации (1). Организация осуществляет деятельность на основе разработанного плана.

Бухгалтерский учет производит регистрацию происходящих в процессе деятельности хозяйственных операций (2) и формирует обобщающие показатели фактического выполнения плана (3). При этом необходимо, чтобы было соответствие вида плановых показателей и фактических показателей, определяемых в системе бухгалтерского учета.

Анализ деятельности производится путем сопоставления плановых (4) и учетных показателей, выявления отклонений (5). Полученная информация об отклонениях используется для выработки управленческих решений и регулирования деятельности объекта управления (6). Кроме того, в блоке анализа формируется информация, необходимая для планирования последующих циклов деятельности организации (7).

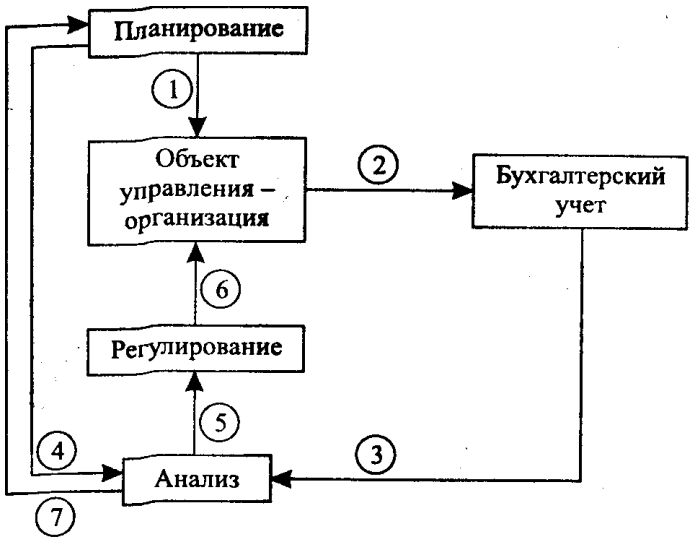


Рис. 5. **Бухгалтерский учет как функция управления**

Бухгалтерский учет содержит в себе две составляющие:

• финансовый учет;

• управленческий учет.

Разные цели в учетном процессе определяют различия этих составляющих, которые приведены на рис. 6.

Рис. 6. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Таким образом, **финансовый учет** направлен на формирование отчетной информации для сторонних пользователей; правила его ведения строго регламентированы законодательными и нормативными актами; формы отчетности и порядок ее представления также установлены нормативными актами.

Управленческий учет — учет, который организация устанавливает для своих внутренних целей, для формирования учетной информации, требуемой при принятии управленческих решений.

1.3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

В настоящее время сформировалась четырехуровневая система нормативного регулирования бухгалтерского учета.

Первый (законодательный) уровень представлен федеральными законами Российской Федерации, постановлениями Правительства, указами Президента, которые прямо или косвенно регулируют постановку бухгалтерского учета в организациях. Документами этого уровня являются федеральные законы "О бухгалтерском учете", "Об акционерных обществах" и др. Федеральным законом "О бухгалтерском учете" общее методологическое руководство бухгалтерским учетом возложено на Правительство РФ. Федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета Центральному банку РФ, Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг, Департаменту по надзору за страховой деятельностью Минфина РФ. При этом нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые этими органами, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Минфина РФ.

Второй (нормативный) уровень составляют положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, в которых излагаются принципы и основные правила бухгалтерского учета. Это утвержденные Минфином РФ Положения по бухгалтерскому учету: "Учетная политика организации" (ПБУ 1/98), "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94), "Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/95). "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/98), "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/98), "Учет основных средств" (ПБУ 6/97), "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98), "Условные факты хозяйственной деятельности" (ПБУ 8/98), "Доходы организации" (ПБУ 9/99), "Расходы организации" (ПБУ 10/99) и др.

Третий (методический) уровень образуют инструкции, рекомендации и методические указания по ведению бухгалтерского учета, которые принимаются Минфином РФ, федеральными органами исполнительной власти. К документам этого уровня относятся План счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению, инструкции по заполнению форм бухгалтерской отчетности, методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания и др.

Четвертый уровень составляют организационно-распорядительные документы, формирующие учетную политику организации. Они разрабатываются самой организацией или консультационными фирмами по ее заказу. Документами этого уровня являются приказы, распоряжения, рабочие инструкции, указания по учету конкретных объектов или операций.

1.4. Система и принципы ведения бухгалтерского учета

В соответствии с законом "О бухгалтерском учете" в Российской Федерации применяется классическая система ведения бухгалтерского учета, принятая во многих странах. **Основными элементами** данной системы являются:

- документирование;
- оценка;
- счета бухгалтерского учета и двойная запись;
- инвентаризация;
- баланс и отчетность.

Описание элементов бухгалтерского учета приведено ниже. При выборе способов ведения бухгалтерского учета (формировании учетной политики) необходимо руководствоваться следующими основными допущениями и требованиями (принципами). При формировании учетной политики предполагается ряд допущений:

1) имущественной обособленности организации, т.е. ее имущество и обязательства существуют обособленно от имущества и обязательств собственников;

2) непрерывности деятельности организации, т.е. она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее нет намерений и необходимости ликвидации или существенного со-

кращения деятельности;

3) последовательности применения учетной политики, т.е. выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного учетного года к другому;

4) временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. 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.

К **формированию учетной политики** предъявляются следующие требования:

1) полноты, т.е. учетная политика должна обеспечивать полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности;

2) своевременности, т.е. факты хозяйственной жизни должны отражаться в бухгалтерском учете своевременно;

3) осмотрительности, т.е. учетная политика должна обеспечивать большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская создания скрытых резервов);

4) приоритета содержания перед формой, т.е. учетная политика должна обеспечивать отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не только из их правовой формы, но и из экономического их содержания и условий хозяйствования;

5) непротиворечивости, т.е. учетная политика должна обеспечивать 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;

6) рациональности, т.е. учетная политика должна обеспечивать рациональное и экономное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации.

Порядок формирования учетной политики приведен в п. 1.5.

Документирование

Порядок создания, принятия и отражения в бухгалтерском учете первичных документов регламентируется положением о документах и документообороте.

Записи о совершенных хозяйственных операциях производятся в регистрах бухгалтерского учета строго на документальной основе.

Первичные документы фиксируют факт совершения хозяйственной операции. Они должны содержать достоверные данные и оформляться своевременно, в момент совершения операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания. Все первичные документы можно разделить на следующие группы: организационно-распорядительные; оправдательные; документы бухгалтерского оформления.

К **организационно-распорядительным документам** относятся приказы, распоряжения, указания, доверенности и т. п. Эти документы разрешают проведение операции. Информация, содержащаяся в них, не отражается в учетных регистрах.

К **оправдательным документам** относятся накладные, требования, приходные ордера, акты приемки и т.п. Эти документы отражают факт совершения операции, и соответственно информация, содержащаяся в них, заносится в учетные регистры. Существует целый ряд документов, сочетающих в себе разрешительный и оправдательный характер, например, расходный кассовый ордер, платежная ведомость и др.

Первичные документы бухгалтерского оформления заполняются бухгалтером: различные расчеты, справки. Информация данных документов также заносится в учетные регистры.

Первичные документы принимаются к учету, если они оформляются на бланках унифицированных (типовых) форм или в специально разрабатываемых формах, если необходимые документы отсутствуют в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

Документы должны иметь юридическую силу, т.е. содержать ряд обязательных реквизитов: наименование документа; дату; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание операции; ее количественные и стоимостные измерители; наименование должностей лиц, ответственных за ее совершение и правильность оформления; личные подписи

этих лиц и их расшифровки.

Документы должны составляться такими средствами, которые обеспечивают сохранение записей длительное время (чернилами, шариковой ручкой, на пишущей машинке, на принтере).

В документах не должно быть подчисток и неоговоренных исправлений: ошибка зачеркивается тонкой чертой, над ней надписывается правильная запись и оговаривается исправление; в денежных документах не допускается никаких исправлений.

Документы, выполненные на машинных носителях, оформляются в соответствии с ГОСТ 6.10.4–84 "Придание юридической силы документам на машинном носителе и машинограмме, создаваемым средствами вычислительной техники".

Все первичные документы, учетные регистры и отчетность должны составляться на русском языке. В организациях с иностранными инвестициями они могут составляться и на иностранном языке (по требованию иностранного инвестора), но должны иметь построчный перевод.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке:

• по форме (полнота и правильность оформления документа, заполнение реквизитов);

• арифметически (подсчет сумм);

• по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

После приемки информация с первичного документа переносится в учетные регистры, а на самом документе делается отметка, исключающая возможность его повторного использования. Например, при ручной обработке на документе проставляется дата записи в учетный регистр.

Все первичные документы, на основании которых производится прием или выдача денег, подлежат обязательному гашению штампом или надписью от руки "Получено" или "Оплачено" с указанием даты.

Все документы подлежат обязательному хранению. Сроки хранения документов в архиве организации определяются согласно правилам, установленным Главным архивным управлением (главные книги и отчеты, вспомогательные регистры, первичные документы – 5 лет, лицевые счета работников предприятия – 75 лет). Для сдачи в архив документы подбираются в хронологическом порядке, комплектуются, переплетаются и подшиваются в папки. Сдача документов в архив сопровождается справкой.

Изъятие первичных документов, учетных регистров, отчетных документов у организации может производиться органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании постановлений этих органов в соответствии с действующим законодательством. Изыматься могут все документы, за исключением документов, содержащих сведения, составляющие государственную тайну. Изъятие документов производится на основании письменного мотивированного постановления должностного лица организации, которая производит изъятие. Изъятие документов происходит в присутствии должностных лиц организации. Должностным лицом изымающего органа при изъятии составляется специальная опись изъятых документов и фиксируется их содержание. Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, можно дооформить документы (сделать опись, пронумеровать, прошнуровать, опечатать, заверить подписью и печатью) и снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

В случае пропажи или гибели документов приказом руководителя организации назначается комиссия по расследованию причин пропажи или гибели, в которую при необходимости приглашаются представители следственных органов, охраны, пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, утвержденным руководителем.

Порядок оформления хозяйственных операций первичными документами следующий.

На выполнение хозяйственной операции должно быть получено разрешение соответствующей, имеющей на это право управляющей инстанции, т.е. составлен разрешительный документ. Например, для совершения операций по отгрузке продукции покупателям необходимо иметь договор на поставку, подписанный руководителями продавца и покупателя; для выдачи денег из кассы организации — разрешение ее руководителя и главного бухгалтера; для расчета отпускных — приказ руководителя организации об отпуске работника; при отпуске материала со склада — разрешение начальника отдела снабжения и др.

При совершении разрешенной хозяйственной операции составляется оправдательный первичный документ. Форма оправдательного первичного документа зависит от вида хозяйственной операции. При оформлении первичного документа необходимо пользоваться унифицированными формами первичной учетной документации (табл. 1).

Таблица 1

Основные формы унифицированных первичных документов

Раздел учета	Название документа	Номер формы
Учет кассовых операций	Приходный кассовый ордер	КО–1
	Расходный кассовый ордер	КО–2
	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов	КО–3
	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов	КО–3а
	Кассовая книга	КО–4
	Книга учета принятых и выданных кассиром денег	КО–5

Продолжение

Раздел учета	Название документа	Номер формы
Учет расчетного счета	Платежное требование	0401061
	Платежное поручение	0404060
	Платежное требование–поручение	0401064
	Сводное платежное поручение	0401003
	Заявление об отказе от акцепта	0401004
	Заявление на аккредитив	0401063
	Реестр чеков	0401007
	Сводное требование	0401008
	Заявление о выдаче денежных и расчетных чеков	0401017
Учет расчетов с подотчетными лицами	Авансовый отчет	807
Учет заработной платы	Приказ (распоряжение) о приеме на работу	Т–1
	Личная карточка	Т–2
	Учетная карточка научного работника	Т–4
	Приказ (распоряжение) о переводе на другую работу	Т–5
	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска	Т–6
	Приказ (распоряжение) о прекращении трудового договора	Т–8
	Табель учета использованного рабочего времени и расчета заработной платы	Т–12
	Табель учета использования рабочего времени	Т–13
	Расчетно-платежная ведомость	Т–49
	Расчетная ведомость	Т–51
	Платежная ведомость	Т–53
	Лицевой счет	Т–54
	Лицевой счет	Т–54а
Учет материалов	Доверенность	М–2; М–2а
	Приходный ордер	М–4
	Акт о приемке материалов	М–7
	Лимитно-заборная карта	М–8
	Накладная-требование	М–11

Продолжение

Раздел учета	Название документа	Номер формы
	Накладная на отпуск материалов на сторону	М–15
	Карточка учета материалов	М–17
	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений	М–35
Учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП)	Карточка учета МБП	МБ–2
	Акт выбытия МБП	МБ–4
	Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений	МБ–7
	Акт на списание МБП	МБ–8
Учет основных средств	Акт (накладная) приемки-передачи основных средств	ОС–1
	Акт приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модер-низированных объектов	ОС–3
	Акт на списание основных средств	ОС–4
	Акт на списание автотранспортных средств	ОС–4а
	Инвентарная карточка учета основных средств	ОС–6
	Акт о приемке оборудования	ОС–14
	Акт приемки–передачи оборудования в монтаж	ОС–15
	Акт о выявленных дефектах оборудования	ОС–16
Учет нематериальных активов	Карточка учета нематериальных активов	НМА–1
Учет работ в капитальном строительстве	Справка о стоимости выполненных работ и затрат	КС–3
	Общий журнал работ	КС–6
	Акт приемки законченного строительством объекта	КС–11
	Акт приемки законченного строительством объекта приемочной комиссией	КС–14

При отсутствии унифицированных форм по некоторым видам операций организация может разработать необходимые первичные документы при соблюдении требований к их оформлению.

Первичные документы составляются непосредственно в местах совершения хозяйственных операций: на складах, в цехах и т.п.

Хозяйственные операции, для оценки которых необходимо произвести специальные расчеты, оформляются первичными документами бухгалтерского оформления, которые составляются непосредственно в бухгалтерии. К таким документам, например, относятся расчеты по начислению заработной платы, износа основных средств, начислению налогов и т.п.

Оценка

Для оценки имущества, обязательств, доходов и расходов, т.е. определения, в какой сумме должен быть признан тот или иной объект в бухгалтерской отчетности, могут быть использованы следующие методы:

• фактическая (первоначальная) стоимость (себестоимость), т.е. сумма денежных средств или их эквивалентов, уплаченная или начисленная при приобретении или производстве объекта;

• текущая (восстановительная) стоимость (стоимость реализации), т.е. сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена в настоящее время в случае необходимости замены какого-либо объекта;

• текущая рыночная стоимость (стоимость реализации), т.е. сумма денежных средств или их эквивалентов, которая может быть получена в результате продажи объекта или при наступлении срока его ликвидации.

При отсутствии иной базы измерения для оценки может быть использована дисконтированная стоимость, т. е. величина будущих денежных поступлений или их эквивалентов, за которую предположительно должен быть приобретен объект в ходе обычной хозяйственной деятельности.

В соответствии с законом "О бухгалтерском учете" для отражения имущества и обязательств в бухгалтерском учете и отчетности производится их оценка в денежном выражении. Имущество, приобретенное за плату, оценивается путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку; имущество, полученное безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; имущество, произведенное в самой организации, — по стоимости его изготовления. В соответствии с законодательством допускается применение и других методов оценки.

Счета бухгалтерского учета и двойная запись

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

Счет представляет собой способ группировки и текущего отражения изменений, происходящих в имуществе и обязательствах организации. Отражение операций на счетах ведется в денежном измерителе, а в необходимых случаях — в натуральном и трудовом измерителе.

Все изменения, происходящие с имуществом и обязательствами, представляют собой либо их увеличение, либо уменьшение. С целью раздельного учета увеличения и уменьшения объекта учета счет делится на две части: левая — **дебет** (Д); правая — **кредит** (К).

Физически счет представляет собой двустороннюю таблицу (карточка, книга, свободный лист).

В зависимости от того, что отражается на счетах, они делятся на активные, пассивные и активно-пассивные.

На **активных счетах** отражается движение имущества и обязательств организации (например, основные средства, денежные средства в кассе и др.).

Структура активного счета:

Д	*Активный счет*	*К*
1. Остаток на начало периода (дебетовое сальдо)	3. Операции, вызывающие уменьшение (-)	
2. Операции, вызывающие увеличение (+)		
4. Остаток на конец периода (1+2-3)		

На **пассивных счетах** отражается движение источников имущества и обязательств организации (например, уставный капитал, прибыль, ссуда банка и др.).

Структура пассивного счета:

Д	*Пассивный счет*	*К*
	1. Остаток на начало периода (кредитовое сальдо)	

3. Операции, вызывающие уменьшение (-)	2. Операции, вызывающие увеличение (+)
	4. Остаток на конец периода (1+2-3)

На **активно-пассивных счетах** сальдо может быть как дебетовое, так и кредитовое, например, счет "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Д	Счет "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"	К
1. Сальдо — задолженность дебиторов	2. Сальдо — задолженность кредиторам	
3. Погашение задолженности кредиторам, увеличение задолженности дебиторов	4. Увеличение задолженности кредиторам, уменьшение задолженности дебиторов	
Сальдо — задолженность кредиторов (если 3 > 2 + 4); задолженность дебиторов (если 4 < 1 + 3)	Сальдо — задолженность кредиторам (если 2 + 4 > 3); задолженность дебиторам (если 4 > 1 + 3)	

На территории Российской Федерации используется единый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (табл. 2).

Таблица 2

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел 1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ		
Основные средства	01	1. Собственные основные средства 2. Арендованное имущество
Износ основных средств	02	1. Износ собственных основных средств 2. Износ имущества, сданного в лизинг
Доходные вложения в материальные ценности	03	1. Имущество для сдачи в аренду 2. Имущество, предоставляемое по договору проката
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов
Амортизация нематериальных аактивов	05	
Долгосрочные финансовые вложения	06	1. Паи и акции 2. Облигации 3. Предоставленные займы
Оборудование к установке	07	1. Оборудование к установке отечественное 2. Оборудование к установке импортное
Капитальные вложения	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования

		3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение отдельных объектов основных средств 5. Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств 6. Приобретение нематериальных активов 7. Перевод молодняка животных в основное стадо 8. Приобретение взрослых животных 9. Доставка животных, полученных безвозмездно
Арендные обязательства к Поступлению	09	10. Приобретение ценных бумаг
Раздел 2. ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы
Животные на выращивании и откорме	11	
Малоценные и быстро изнашивающиеся предметы	12	1. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в запасе 2. Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации 3. Временные (нетитульные) сооружения
Износ малоценных и Быстроизнашивающихся Предметов	13	
Переоценка материальных Ценностей	14	
Заготовление и приобретение материалов	15	
Отклонение в стоимости Материалов	16	
.....	17	
Акцизы по оплаченным материальным ресурсам	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным Ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при осуществлении капитальных вложений 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материальным ресурсам

		4. Налог на добавленную стоимость по приобретенным малоценным и быстроизнашивающимся предметам
Раздел 3. ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные Расходы	25	
Общехозяйственные рас Ходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
Некапитальные работы	30	1. Возведение временных (титульных) сооружений 2. Возведение временных (нетитульных) сооружений 3. Прочие некапитальные работы
Расходы будущих периодов	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
Выполненные этапы по незавершенным работам	36	По видам работ
Выпуск продукции (работ, услуг)	37	
.....	38	
.....	39	
Раздел 4. ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ, ТОВАРЫ И РЕАЛИЗАЦИЯ		
Готовая продукция	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняя 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	1. Торговая наценка (скидка, накидка) 2. Скидка поставщиков на возмещение транспортных расходов
Коммерческие расходы	43	
Издержки обращения	44	
Товары отгруженные	45	
Реализация продукции (работ, услуг)	46	

Реализация и прочее выбытие основных средств	47	
Реализация прочих средств	48	
.....	49	
Раздел 5. ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА		
Касса	50	
Расчетный счет	51	
Валютный счет	52	1. Транзитные валютные счета 2. Текущие валютные счета 3. Валютные счета за рубежом
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках		1. Аккредитивы 3. Чековые книжки
	55	
Денежные документы	56	
Переводы в пути	57	
Краткосрочные финансовые вложения	58	1. Облигации и другие ценные бумаги 2. Депозиты 3. Предоставленные займы
.....	59	
Раздел 6. РАСЧЕТЫ		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
Расчеты по авансам выданным	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	1. Расчеты в порядке инкассо 2. Расчеты плановыми платежами 3. Векселя полученные
Расчеты по претензиям	63	
Расчеты по авансам полученным	64	
Расчеты по имущественному и личному страхованию	65	
.....	66	
Расчеты по внебюджетным платежам	67	По видам платежей
Расчеты с бюджетом	68	По видам платежей
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по медицинскому страхованию 4. Расчеты по фонду занятости
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты за товары, проданные в кредит 2. Расчеты по предоставленным займам

		3. Расчеты по возмещению материального ущерба
Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу	74	1. Расчеты по договору простого товарищества 2. Расчеты по долгосрочным инвестициям
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	
Расчеты с государственным и муниципальным органом	77	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по распределению доходов
Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами	78	1. Расчеты с дочерними обществами 2. Расчеты с зависимыми обществами 3. Расчеты по договору о совместной деятельности
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. По выделенному имуществу 2. По текущим операциям
Раздел 7. ФИНАНСОВЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ПРИБЫЛИ		
Прибыли и убытки	80	
Использование прибыли	81	1. Платежи в бюджет из прибыли 2. Использование прибыли на другие цели
Оценочные резервы	82	1. Резервы по сомнительным долгам 2. Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги
Доходы будущих периодов	83	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 3. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью 4. Курсовые разницы
Недостачи и потери от порчи ценностей	84	
Раздел 8. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ		
Уставный капитал	85	
Резервный капитал	86	
Добавочный капитал	87	1. Прирост стоимости имущества по переоценке 2. Эмиссионный доход 3. Безвозмездно полученные ценности
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	88	1. Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года 2. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет 3. Фонды накопления 4. Фонды социальной сферы 5. Фонды потребления
Резервы предстоящих расходов и платежей	89	По видам резервов
Раздел 9. КРЕДИТЫ И ФИНАНСИРОВАНИЕ		

Краткосрочные кредиты банков	90	По видам кредитов
.....	91	
Долгосрочные кредиты банков	92	По видам кредитов
Кредиты банков для работников	93	По видам кредитов
Краткосрочные займы	94	
Долгосрочные займы	95	
Целевые финансирование и поступления	96	
Арендные обязательства	97	
.....	98	
.....	99	
ЗАБАЛАНСОВЫЕ СЧЕТА		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Неоплаченные акции инвестиционного фонда	011	
Износ жилищного муниципального фонда	014	
Износ объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов	015	
Основные средства, сданные в аренду	021	

Открытие счетов, записи в них хозяйственных операций и их закрытие осуществляются по определенным правилам.

При открытии счета в него записывается начальное сальдо: на активных счетах — в дебет, на пассивных — в кредит.

В течение отчетного периода на счетах отражаются суммы хозяйственных операций: увеличение по дебету активных и кредиту пассивных счетов; уменьшение — по кредиту активных и дебету пассивных счетов.

Закрытие счета производится в конце отчетного периода. На счете подсчитываются обороты:

$$Об^{Д} = \sum_{i \in Д} S_i^{Д};$$

$$Об^{К} = \sum_{i \in К} S_i^{К},$$

где $Об^{Д}$, $Об^{К}$ — обороты соответственно по дебету и кредиту счета;

$S_i^{Д}$, $S_i^{К}$ — сумма по i-й операции, записанная соответственно по дебету и кредиту счета.

Затем определяется конечное сальдо:

$$С_К^{Д} = С_Н^{Д} + Об^{Д} - Об^{К} \text{ — (активный счет);}$$
$$С_К^{К} = С_Н^{К} + Об^{К} - Об^{Д} \text{ — (пассивный счет),}$$

где $С_К^{Д}$, $С_К^{К}$ — сальдо конечное, соответственно дебетовое и кредитовое;

$С_Н^{Д}$, $С_Н^{К}$ — сальдо начальное, соответственно дебетовое и кредитовое.

Инвентаризация активов и пассивов организации

В целях обеспечения достоверности бухгалтерского учета периодически проводится инвентаризация всех активов и пассивов организации, т.е. проверка соответствия данных бухгалтерского учета фактическому наличию имущества и обязательств.

Порядок проведения инвентаризации регламентируется методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Число инвентаризаций в году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, подлежащих проверке, устанавливаются организацией, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Инвентаризации проводятся в обязательном порядке перед составлением годового бухгалтерского отчета (кроме имущества, проинвентаризированного не ранее 1 октября), при смене материально ответственного лица, при установлении фактов хищений или злоупотреблений, порчи ценностей, после пожара или стихийных бедствий, при ликвидации организации, при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также преобразовании государственного или муниципального предприятия в акционерное общество.

При коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризации проводятся при смене руководителя коллектива (бригадира), при выбытии из коллектива (бригады) более 50 % его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Инвентаризация основных средств может проводиться 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 проводиться в период их наименьших остатков.

Инвентаризация материальных ценностей, денежных средств, бланков строгой отчетности должна проводиться, как правило, внезапно, а основных средств, ремонта, расчетов — по состоянию на 1-е число месяца.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, в которую включаются представители администрации, работники бухгалтерии, другие специалисты (экономисты, товароведы и т.д.). В состав комиссии можно включать представителей внутреннего аудита организации и независимых аудиторских организаций.

Инвентаризация ценностей проводится по их местонахождению и по материально ответственным лицам, на хранении у которых эти ценности находятся и с которыми заключены

договоры о материальной ответственности. Материально ответственное лицо перед проведением инвентаризации должно рассортировать и разложить материальные ценности, оформить все приходные и расходные документы. Инвентаризационная комиссия берет расписку у материально ответственного лица о том, что все поступившие и выбывшие материальные ценности учтены, и первичные документы по их движению сданы в бухгалтерию. После этого инвентаризационная комиссия в присутствии материально ответственного лица проверяет наличие материальных ценностей и составляет акт инвентаризации или инвентаризационные описи.

Затем сравниваются данные учета и данные инвентаризации и составляется сличительная ведомость. Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета регулируются следующим образом. Выявленные излишки ценностей приходуются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации и зачисляются на финансовые результаты предприятия с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

Недостачи ценностей в пределах норм естественной убыли списываются на издержки производства или обращения. При этом нормы убыли применяются только в случаях выявления фактических недостач. Недостачи и порча ценностей сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В случаях когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на финансовые результаты организации. При этом для целей налогообложения величина списанных убытков от недостач и порчи прибавляется к прибыли (убытку) отчетного периода при расчете налога на прибыль.

В документах, представляемых для оформления списания недостач ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах. В случае зачета недостач излишками полученная разница в стоимости недостающих ценностей над стоимостью излишних ценностей относится на виновных лиц. Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли. Окончательное решение о зачете принимает руководитель предприятия.

Результаты инвентаризации отражаются в учете того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а при годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском учете.

Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках

Обобщение данных бухгалтерского учета производится с помощью бухгалтерской отчетности, основными формами которой являются бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.

Бухгалтерский баланс — сгруппированные в определенном порядке и обобщенные сведения о величине имущества и обязательств организации в едином денежном измерителе на конкретный момент времени.

Баланс является отчетным документом и составляется на последний календарный день отчетного периода. Представляет он собой двустороннюю таблицу. Левая сторона баланса называется активом, а правая — пассивом. *Активы* — это то, чем предприятие владеет; *пассивы* — это то, что предприятие должно. Пассивы показывают, сколько денег было получено организацией, активы — как она использовала полученные средства, во что она их вложила.

В активе баланса показываются имущество и обязательства организации (отвечают на вопрос: "что это?"), которые включают в себя: основные средства, нематериальные активы, капитальные вложения, финансовые вложения, запасы, денежные средства, дебиторскую задолженность и др.

В пассиве баланса показываются источники имущества и обязательств организации (отвечают на вопрос: "чье это?"), которые включают в себя: собственные имущество и обязатель-

ства организации (уставный капитал, нераспределенную прибыль, фонды и резервы специального назначения) и заемные имущество и обязательства (долгосрочные и краткосрочные кредиты банка, другие заемные средства, кредиторскую задолженность).

Имущество и обязательства и источники имущества и обязательств. сгруппированы в балансе в разделах и статьях. Итоги актива и пассива баланса равны между собой. Это вытекает из принципа построения баланса: в активе и пассиве отражаются одни и те же имущество и обязательства организации, но рассмотренные с двух сторон (по составу — в активе, по источникам — в пассиве).

Итог баланса носит название "*валюта баланса*". Содержание баланса предприятия, установленное Положением по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" (ПБУ 4/96), приведено в табл. 3.

Таблица 3

Содержание баланса организации

Раздел	Группа статей	Статьи
	АКТИВ	
Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Организационные расходы Патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные права и активы Деловая репутация организации
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования Здания, машины, оборудование и другие основные средства Незавершенное строительство
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества Инвестиции в зависимые общества Инвестиции в другие организации Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев Прочие финансовые вложения
Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и аналогичные ценности Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные Расходы будущих периодов
	Начисленный налог на добавленную стоимость на остаток имущества	
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики Векселя к получению Задолженность дочерних и зависимых обществ Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал Авансы выданные Прочие дебиторы
	Финансовые вложения	Займы, предоставляемые организациям па срок менее 12 месяцев Собственные акции, выкупленные у акционеров Прочие финансовые вложения
Убытки	Денежные средства	Расчетный счет Валютный счет Прочие денежные средства
	Непокрытые убытки прошлых лет Убыток отчетного года	

ПАССИВ		
Капитал и резервы	Уставный капитал Добавочный капитал	
	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
	Нераспределенная прибыль прошлых лет	
	Нераспределенная прибыль отчетного года	
Долгосроч-ные пассивы	Заемные средства	Кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
	Прочие пассивы	
Краткосроч-ные пассивы	Заемные средства	Кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты Прочие займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
	Кредиторская задол-женность	Поставщики и подрядчики Векселя к уплате Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами Задолженность перед персоналом организации Задолженность перед бюджетом и социальными фондами Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов Авансы полученные Прочие кредиторы
	Доходы будущих периодов	
	Резервы предстоящих расходов и платежей	

Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации (счет "Прибыли и убытки") за отчетный период. Он содержит следующие показатели:

• выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и иных налогов и обязательных платежей (нетто-выручка);

• себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг (кроме коммерческих и управленческих расходов);

• коммерческие расходы;

• управленческие расходы;

прибыль/убыток от реализации

• проценты к получению;

• проценты к уплате;

• доходы от участия в других организациях;

• прочие операционные доходы;

• прочие операционные расходы;

прибыль/убыток от финансово-хозяйственной деятельности

• прочие внереализационные доходы;

• прочие внереализационные расходы;

прибыль/убыток отчетного периода

• налог на прибыль;

• отвлеченные средства;

нераспределенная прибыль/убыток отчетного периода

1.5. Организация бухгалтерского учета

Общие вопросы организации бухгалтерского учета

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. В зависимости от объема учетной работы 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.

Требуемое количество бухгалтеров определяется в зависимости от объемов вырабатываемой информации по каждому из объектов учета. Расчеты количества бухгалтеров могут быть сделаны на основе типовых норм времени и норм обслуживания на работы по бухгалтерскому учету. В соответствии с расчетным количеством работников бухгалтерии и формируется ее организационная структура.

Главный бухгалтер (финансовый директор, бухгалтер малого предприятия), возглавляющий бухгалтерскую службу, действует в соответствии с законом "О бухгалтерском учете" и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Он подчиняется руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций действующему законодательству, контроль за движением имущества и выполнением обязательств. В случае разногласий между руководителем и главным бухгалтером по осуществлению отдельных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций. В соответствии со статьей 18 закона "О бухгалтерском учете" руководители организаций и другие лица, ответственные за организацию и ведение бухгалтерского учета, в случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в установленном законодательством и нормативными документами порядке, искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдение сроков ее представления и публикации привлекаются к административной или уголовной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Назначение на должность и освобождение от должности главного бухгалтера производится руководителем организации. На должность главного бухгалтера рекомендуются лица, имеющие высшее специальное образование или стаж по специальности не менее трех лет. В организациях, деятельность которых в соответствии с установленными критериями подлежит обязательному аудиту, назначение специалиста на соответствующую должность рекомендуется производить при наличии квалифицированного аттестата профессионального бухгалтера либо аттестата аудитора. Порядок аттестации производится в соответствии с положением об аттестации профессиональных бухгалтеров, утвержденным институтом профессиональных бухгалтеров 29 сентября 1998 г. (протокол № 14).

Прием и сдача дел при назначении и освобождении главного бухгалтера оформляется актом проверки состояния бухгалтерского учета и отчетности в организации.

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

При смене бухгалтера должен оформляться двусторонний акт сдачи-приемки дел, который

подписывается главными бухгалтерами организации — увольняемым и назначаемым.

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

Главный бухгалтер подписывает денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства. К финансовым и кредитным обязательствам относятся документы, оформляющие финансовые вложения организации, договоры займа, кредитные договоры и договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту. Указанные документы без подписи главного бухгалтера считаются недействительными.

Главная задача бухгалтерии — способствовать достижению положительных результатов хозяйственной деятельности.

Основные функции, выполняемые бухгалтерией:

• учет материально-технических ценностей (основных средств, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов и т.п.);

• учет расчетов по оплате труда (начисления заработной платы, удержания из заработной платы, отчисления на социальное и медицинское страхование, в пенсионный фонд и фонд занятости);

• учет затрат на производство (вспомогательного производства, косвенных расходов, простоев, потерь от брака, расходов будущих периодов, незавершенного производства, основного производства);

• учет финансовой деятельности (реализации продукции, прибыли, фондов и резервов);

• учет денежных операций (денежных средств в кассе, на расчетном счете, валютном счете, прочих счетах в банке, расчетов с поставщиками, прочими кредиторами, расчетов с бюджетом, расчетов по отчислениям и платежам);

• составление бухгалтерской отчетности. Организация, осуществляя бухгалтерский учет, самостоятельно может установить:

• организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида предприятия и конкретных условий хозяйствования;

• форму и методы бухгалтерского учета, технологию обработки учетной информации, основываясь на действующих в Российской Федерации формах и методах, при соблюдении общих методологических принципов;

• систему внутрипроизводственного (управленческого) учета, отчетности и контроля;

• учетную политику.

Организация может выделять на отдельный баланс свои филиалы, представительства, отделения.

Учетная политика организации

Руководитель организации формирует учетную политику на основе Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98 от 09.12.98 г. № 64н, введенного в действие с 1 января 1999 г.

В соответствии с данным положением под **учетной политикой организации** понимается выбранная им совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности на основе применения принципов бухгалтерского учета.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся методы группировки и оценки фактов хозяйственной жизни, гашения стоимости активов, приемы организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров, обработки информации и иные соответствующие способы, методы и приемы.

Формируют учетную политику все организации независимо от форм собственности, а раскрывают — только те, которые публикуют свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам или по собственной инициативе.

При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного из нескольких вариантов, допускаемых законодательными и нормативными актами, входящими в систему нормативного регулирования

бухгалтерского учета в Российской Федерации. Если указанная система не устанавливает способа ведения бухгалтерского учета по конкретному вопросу, то при формировании учетной политики осуществляется разработка соответствующего способа исходя из действующих положений по бухгалтерскому учету.

Учетная политика оформляется приказом (распоряжением и т.п.) и применяется с первого января года, следующего за годом издания приказа (распоряжения). При этом она применяется всеми структурными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места расположения.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику приказом (распоряжением) до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Изменения в учетной политике предприятия могут иметь место в случае: существенного изменения условий деятельности, которые могут быть связаны с реорганизацией (слияние, разделение, присоединение), сменой собственников, изменением видов деятельности; изменения законодательства РФ или нормативных актов по бухгалтерскому учету; разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета, являющихся более рациональными или менее трудоемкими, без снижения достоверности информации.

Не считаются изменениями учетной политики принятие способов учета хозяйственных фактов, отличных по существу от имевших место ранее фактов или возникших впервые в деятельности организации.

Изменения в учетной политике должны быть обоснованны и оформлены приказом (распоряжением). Последствия изменений в учетной политике, оказывающие существенное влияние на финансовое положение предприятия, должны быть оценены в стоимостном выражении. Оценка в стоимостном выражении последствий изменений в учетной политике производится на основании выверенных данных на дату, с которой применяются измененные способы ведения бухгалтерского учета. Для обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

При изменении учетной политики бухгалтерская отчетность за отчетный период включает в себя данные за периоды, предшествующие отчетному, откорректированные в соответствии с измененным способом ведения учета. Изменения в учетной политике подлежат обособленному раскрытию в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности.

Вместе с приказом (распоряжением) по учетной политике утверждаются также:

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

• формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

• порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;

• правила документооборота и технология обработки учетной информации;

• порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Формы бухгалтерского учета

Сведения из первичных документов группируются, накапливаются и регистрируются в учетных регистрах. Учетные регистры — это специально приспособленные листы бумаги для регистрации и группировки учетных данных. По внешнему виду учетные регистры представляют собой книги (кассовая, главная), карточки (инвентарная, учета основных средств, учета материалов), журналы (свободные листы). По видам производимых в них записей учетные регистры бывают хронологические (регистрационный журнал), систематические (Главная книга счетов), комбинированные (журналы-ордера). По степени детализации информации, содержащейся в учетных регистрах, они бывают синтетические (главная книга счетов), аналитические (карточки), комбинированные (журналы-ордера). В зависимости от степени автоматизации учетных работ регистры бывают с ручной и машинной записью.

В регистрах учета совершается весь учетный процесс, хранится вся учетная информация.

Данные учетных регистров используются для оперативного руководства и управления. По данным учетных регистров составляется отчетность организации.

Сочетание различных учетных регистров и технических средств образует разные формы бухгалтерского учета. Они отличаются одна от другой: количеством применяемых регистров, их назначением, внешним видом, содержанием; взаимосвязью хронологических и систематических, синтетических и аналитических регистров; последовательностью и техникой записи в учетные регистры; степенью автоматизации учетно-вычислительных работ.

Форма бухгалтерского учета выбирается организацией, самостоятельно, и в течение отчетного периода принятая форма учета не должна изменяться.

В настоящее время используются следующие формы бухгалтерского учета:

Журнал-Главная (рис. 7);

мемориально-ордерная (рис. 8);

журнально-ордерная (рис. 9);

автоматизированная (рис. 10).

Наиболее простой является **форма "Журнал-Главная"**, так как любая операция по первичному документу (или группа однородных операций по накопительному документу) записывается в книгу "Журнал-Главная", в которой совмещается регистрационный журнал хозяйственных операций (хронологическая запись) и синтетические счета (систематическая запись). Книга имеет следующий вид:

Журнал-Главная

Дата	№ операции	Документ и содержание хозяйственной операции	Сумма оборота	Счет ___		Счет ___		...
				Д	К	Д	К	

В эту книгу сначала записываются остатки по счетам на начало отчетного периода, затем все операции по документам, после чего определяется оборот за отчетный период (при этом проверяется правильность записи: сумма оборота за отчетный период должна быть равна сумме оборотов по дебету всех счетов и сумме оборотов по кредиту всех счетов) и вычисляются остатки по счетам на конец отчетного периода. По данным остатков на счетах составляется заключительный баланс.

Эта форма находит применение в организациях с небольшой численностью работающих и незначительным количеством хозяйственных операций. В этом случае обеспечивается наглядность записей, книгу ведет один бухгалтер.

Вариантом этой формы является рекомендованная Минфином РФ для малых предприятий простая форма бухгалтерского учета, в которой Журнал-Главная носит название книги хозяйственных операций и отдельно предусматривается ведение ведомости учета заработной платы.

В **мемориально-ордерной форме учета** отдельно ведутся хронологическая и систематическая записи. При этой форме оформляются бухгалтерские записи специальными учетными документами — мемориальными ордерами, которые составляют на основе первичных документов (или накопительных по однородным операциям). Мемориальные ордера регистрируются в специальном журнале (хронологическая запись), и на их основе производятся записи на счетах Главной книги (систематическая запись).

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

Счет ____

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

Главную книгу при этой форме еще называют контрольно-шахматной ведомостью.

На счетах Главной книги учитываются только текущие обороты за отчетный период, поэтому по ее данным составляется **оборотная ведомость по счетам синтетического учета**. При этом проверяется полнота и правильность записей хозяйственных операций; итог оборотов по дебету и кредиту счетов сверяется с итогом по регистрационному журналу. В ней определяются и остатки по счетам на конец отчетного периода, по которым составляется новый баланс.

По сравнению с Журналом-Главной мемориально-ордерная форма не ограничивает числа учитываемых операций, конкретизирует изменения в средствах на счетах, расширяет возможности разделения труда между учетными работниками и автоматизации учетного процесса. По вместе с тем в этой форме многократно повторяются одни и те же записи в различных учетных регистрах, что при ручном учете увеличивает объем работ. Для устранения этого недостатка Минфином РФ рекомендован вариант данной формы для малых предприятий — с использованием ведомостей учета: основных средств, начисленных амортизационных отчислений (износа); производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям; затрат на производство; денежных средств и фондов; расчетов и прочих операций; реализации; расчетов с поставщиками; оплаты труда.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Наименование (номера) счетов	Сальдо на _____ (начало месяца)		Оборот за _____ (месяц)		Сальдо на _____ (конец месяца)	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит

Ведомость представляет собой счет бухгалтерского учета, в котором отражаются начальный остаток, обороты за отчетный период по дебету и кредиту на основании документов с разбивкой по корреспондирующим счетам, остаток на конец отчетного периода. Например, форма ведомости по учету денежных средств в кассе (счет 50) выглядит следующим образом:

Основание, дата	Сальдо	Оборот по дебету с кредита счетов			Оборот по кредиту с дебета счетов		
		№ ___	...	Итого	№ ___	...	Итого

Данные ведомостей обобщаются в **шахматной ведомости**, на основании которой составляется оборотная ведомость. По данным оборотной ведомости составляется баланс.

При **журнально-ордерной форме учета** на основании первичных документов составляются **накопительные ведомости** и **разработочные таблицы**. При этом однородные операции, относящиеся к определенному счету, записываются в **журналы** (в хронологическом порядке) по корреспондирующим счетам. В конце месяца в каждом журнале подсчитывается итог оборотов в разрезе корреспондирующих счетов. Например, журнал-ордер по кредиту счета 50 выглядит следующим образом:

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

№ строки	Дата (или за какие числа)	№	№	№	...	Итого

Итоги оборотов за месяц из журналов-ордеров переносятся на счета Главной книги, которые имеют следующую форму:

Главная книга. Счет №_____

Месяц	Обороты по дебету			Оборот по кредиту	Сальдо	
	с кредита счета № ___ из журнала-ордера №____	...	Итого но дебету		Дебет	Кредит

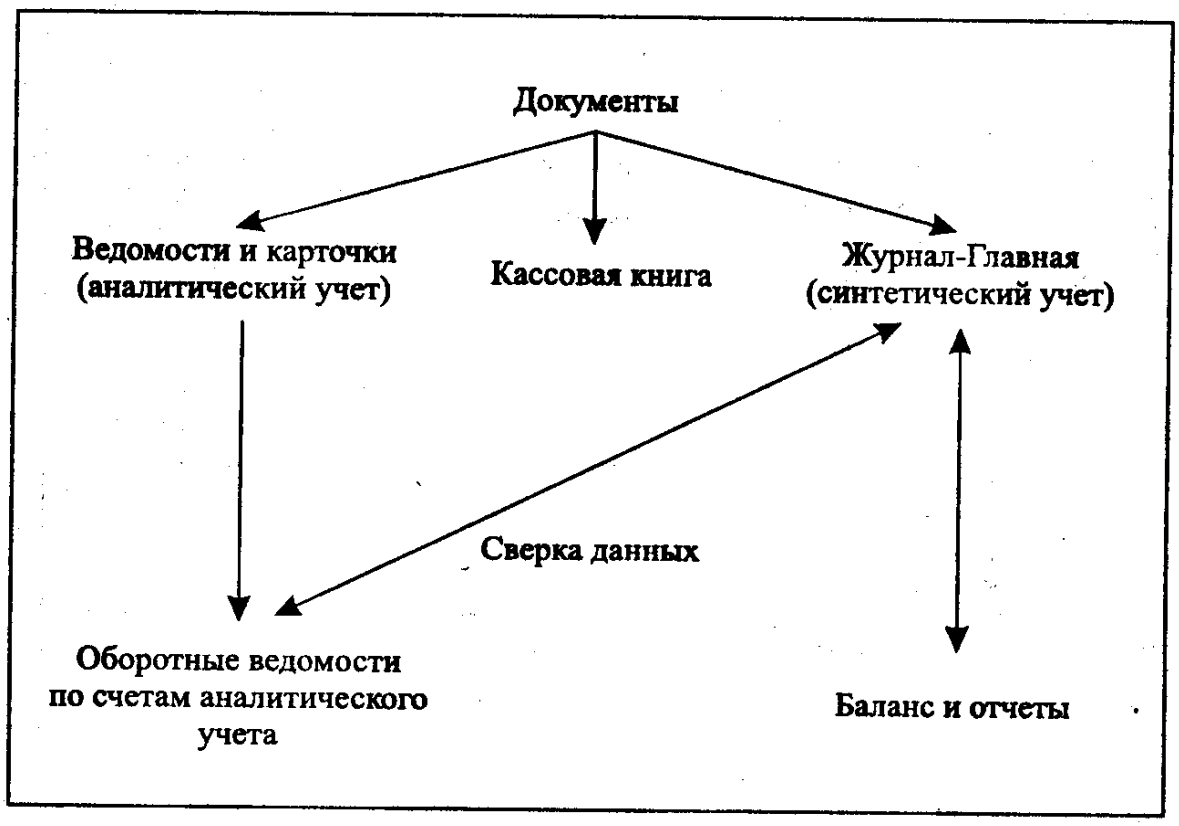


Рис. 7. Форма бухгалтерского учета "Журнал-Главная"

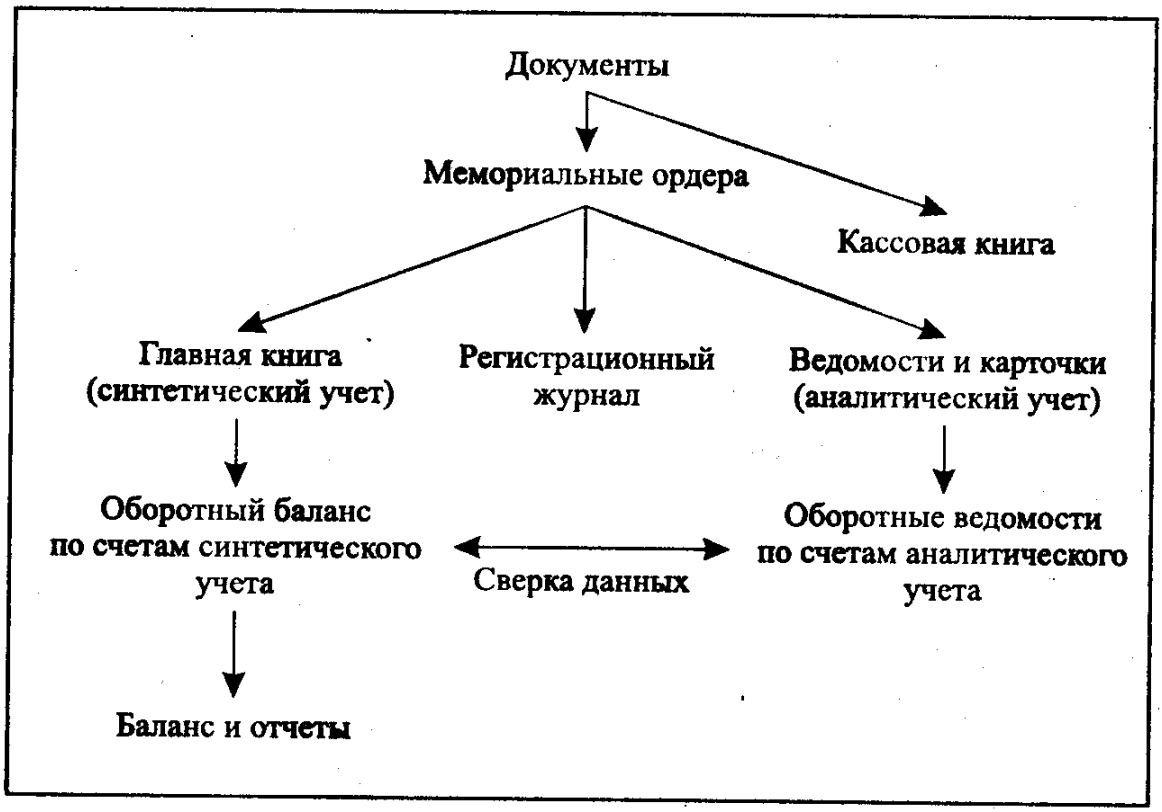


Рис. 8. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

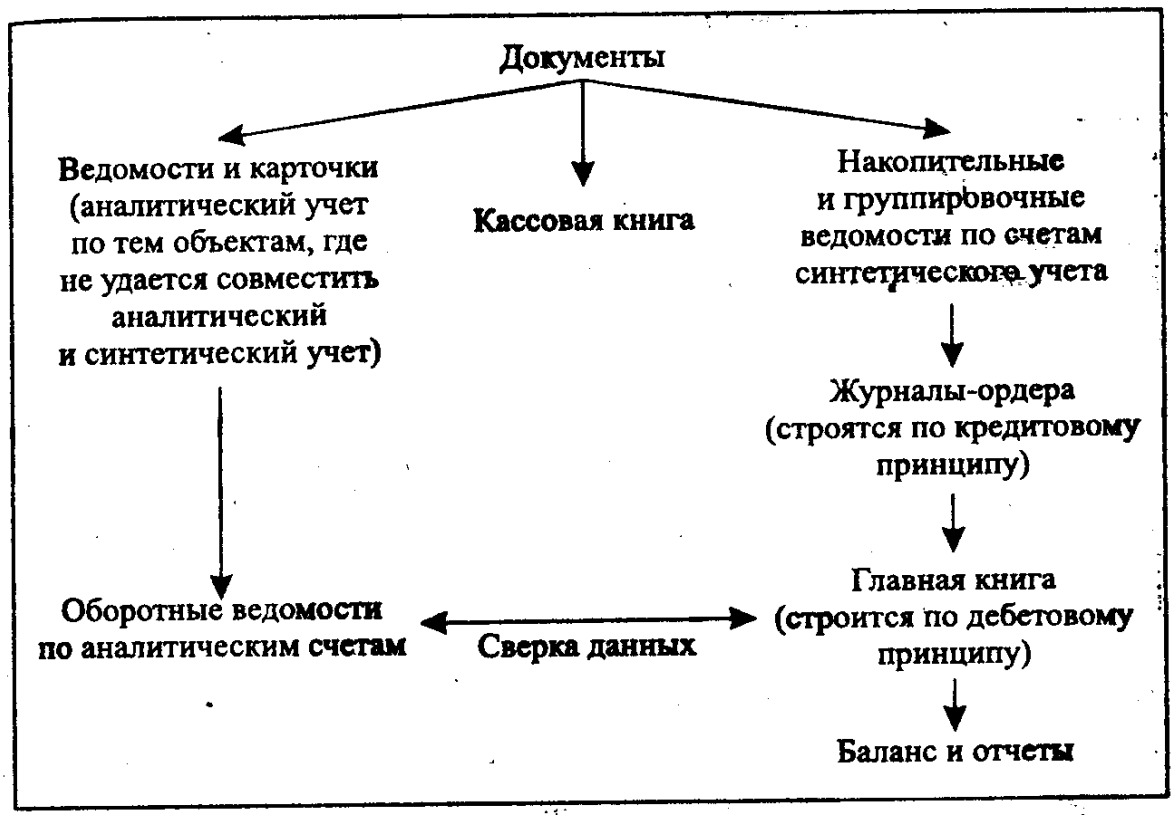


Рис. 9. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

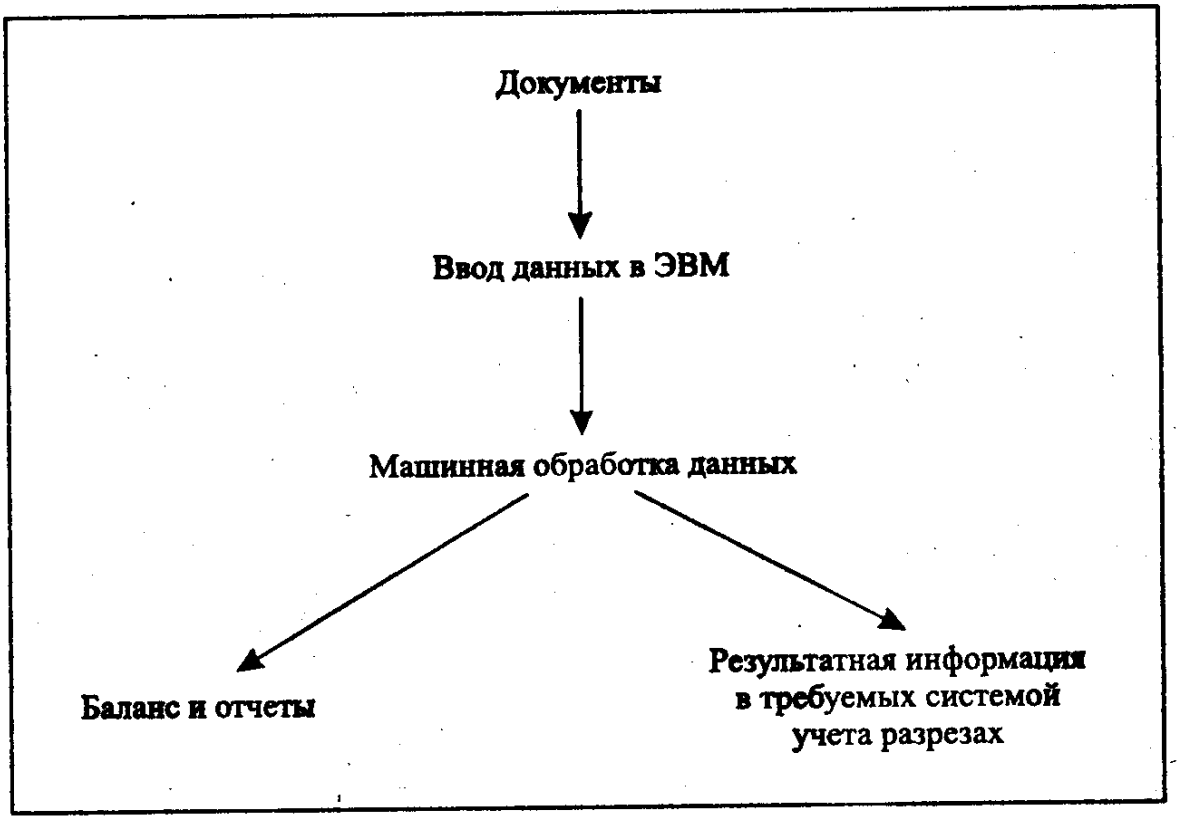


Рис. 10. Автоматизированная форма учета

Кредитовый оборот переносится на счет Главной книги одной итоговой суммой за месяц, так как в развернутом виде он содержится в журнале-ордере. Дебетовый оборот на счете Главной книги учитывается развернуто в корреспонденции с конкретными счетами. В счете Главной книги дебетовый оборот собирается по мере разноски данных из разных журналов-ордеров. По завершении разноски оборотов из журналов-ордеров на счета Главной книги производится подсчет итогов по дебету каждого счета и определение сальдо на конец месяца и составление баланса.

Автоматизированная форма учета, основанная на использовании электронно-вычислительной техники, представляет собой комплексную автоматизацию учетного процесса, начиная от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности.

Информация справочного характера вводится в ЭВМ в начале работы. Текущая учетная информация — с первичных документов либо со специальных регистраторов учетных данных. Учетные данные обрабатываются по специальным программам, в соответствии с которыми полученная учетная информация может храниться, поступать в обработку, выдаваться на экран или печататься по запросу.

Учетным регистром, получаемым с ЭВМ, может быть любой документ, содержащий систематическую или хронологическую запись.

При применении единой журнально-ордерной формы учета используются типовые регистры, перечень которых приведен на с. 50—55 и разработочных таблиц (с. 56—57).

Перечень типовых регистров единой журнально-ордерной формы

Регистр				Учетный период, На который открывается регистр	Вид деятельности, где применяется регистр			
№ п/п	номер		наименование и назначение		промышленность	строительство	наука	снабжение
	журнала-ордера	ведомости						
1	1	—	По кредиту счета 50	Месяц	x	x	x	x
2	—	1	Ведомость к счету 50 (помещена на обороте журнала-ордера № 1)	То же	x	x	x	x
3	2	—	По кредиту счета 51	Месяц	x	x	x	x
4	—	2	Ведомость к счету 51 (помещена на обороте журнала-ордера № 2)	То же	x	x	x	x
5	3	—	По кредиту счетов 55, 56, 57	»	x	x	x	x
6	4	—	По кредиту счетов 90, 92, 93, 94, 95	»	x	x	x	x
7	6	—	По кредиту счета 60 (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	»	x	—	x	x
8	—	5	Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей (с вкладным листом для отдельных месяцев)	Квартал, Полугодие, год	x	—	—	x

9	—	5-с	Ведомость учета расчетов с заказчиками (генподрядчиками), подрядчиками (суб-подрядчиками) за выполненные работы (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	Месяц	—	х	х	—
10	—	6-с	Ведомость учета неотфактурованных поставок (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	Полугодие, год	—	—	—	—
11	—	6а-с	Ведомость учета материалов в пути (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	Год	—	—	—	—
12	7	—	По кредиту счета 71	То же	х	—	х	х
13	8	—	По кредиту счетов 06, 09, 58, 61, 63, 64, 67, 68, 73, 75, 76, 97	»	х	—	х	х
14	—	7	Ведомость учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами (с вкладным листом на каждые 20 дебиторов или кредиторов)	»	х	—	х	х
15	—	8	Книга учета депонированной заработной платы	»	х	—	х	х
16	—	9	Ведомость учета расчетов с жильцами квартир и общежитий (для крупных предприятий)	Год	х	х	х	х
17	9	—	По кредиту счетов 78, 79	Месяц	х	—	х	х
18	10	—	По кредиту счетов 02, 05, 10, 12, 13, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 31, 65, 69, 70, 84	То же	х	—	—	—
19	10/1	—	По кредиту счетов 02, 05, 10, 12, 13, 20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 31, 65, 69, 70, 84	»	х	—	—	—
20	10а	—	По кредиту счетов 02, 05, 10, 12, 13, 20, 25, 26, 28, 29, 31, 65, 69, 70, 84	»	х	—	—	—
21	—	10	Ведомость учета материалов на складах (для предприятий, имеющих более 5 складов)	»	х	—	—	—
22	—	10а	Ведомость учета материалов на складах (для предприятий, имеющих более 5 складов)	»	х	—	—	—
23	—	11	Ведомость учета материалов в Цехах	Месяц	х	-	—	—
24	—	12	Ведомость учета затрат цехов (предназначена только к журналу-ордеру №10) (с вкладным листом для каждого цеха)	То же	х	—	—	—

25	—	13	Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств	»	x	—	—	x
26	—	13а	Ведомость учета затрат обслуживающих производств и хозяйств (для небольших предприятий)	»	x	x	—	x
27	—	14	Ведомость учета потерь в производстве	»	x	—	—	—
28	—	15	Ведомость учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и коммерческих расходов	»	x	—	—	—
29	10-с	—	По кредиту счетов 02, 05, 07, 08, 10, 12, 13, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 44, 65, 69, 70, 84	Месяц	—	x	—	—
30	—	10-с	Ведомость учета движения материалов в денежном выражении (с вкладным листом на каждые 20 материально ответственных лиц)	То же	—	x	x	—
31	—	15-с	Ведомость аналитического учета временных зданий, сооружений и приспособлений (с вкладным листом на каждые 50 названий зданий, сооружений и приспособлений)	Год	—	x	x	—
32	10-н	—	По кредиту счетов 02, 05, 08, 10, 12, 13, 20, 23, 26, 28, 29, 31, 44, 65, 69, 70, 84	Месяц	—	—	x	—
33	10-сн	—	По кредиту счетов 02, 05, 10, 12, 13, 20, 23, 26, 28, 29, 31, 44, 65, 69, 70, 84	Месяц	—	—	—	x
34	11	—	По кредиту счетов 40, 41, 43, 45, 46, 62	То же	x	x	x	x
35	—	16а	Ведомость учета реализации продукции (работ, услуг) (используется при определении выручки по оплате) (с вкладным листом на каждые 50—60 счетов-фактур)	»	x	x	x	x
36	—	16 (отгрузка)	Ведомость учета реализации продукции (работ, услуг) (используется при определении выручки по отгрузке) (с вкладным листом на каждые 50-60 счетов-фактур)	»	x	x	x	x
37	12	—	По кредиту счетов 82, 85, 86, 87, 88, 89, 96	»	x	x	x	x
38	13	—	По кредиту счетов 01, 03, 04, 47, 48	Месяц	x	x	x	x

39	—	17	Ведомость учета нематериальных активов и износа (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Год	x	x	x	x
40	14	—	По кредиту счета 14	По мере необходимости	x	x	x	x
41	15	—	По кредиту счетов 80, 81, 83	Месяц	x	x	x	x
42	16	—	По кредиту счетов 07, 08, 11	То же	x	x	x	x
43	—	18	Ведомость учета затрат по капитальным вложениям (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Квартал, полугодие, год	x	x	x	x
44	—	18-1	Ведомость учета затрат по законченным капитальным вложениям (с вкладным листом на каждые 50 объектов)	Год	x	x	x	x

Кроме учетных регистров рекомендуются следующие формы разработочных таблиц:

№ п/п	Номер формы	Наименование и назначение разработочных таблиц	Учетный период, на который открывается таблица	Вид деятельности, где применяется			
				промышленность	строительство	наука	снабжение
1	РТ-1	Распределение заработной платы и расхода материалов (для предприятий с децентрализованным учетом)	Месяц	x	—	—	—
2	РТ-2	Распределение заработной платы	То же	—	x	x	—
3	РТ-3	Сводка данных по расчетам с рабочими и служащими	»	x	—	—	—
4	РТ-4	Сводка начисленной заработной платы по составу и категориям работников	»	x	—	—	—
5	РТ-5	Сводка начисленной зарплаты по ее составу и категориям работников и сводка данных по расчетам с рабочими и служащими (взамен таблиц РТ-3 и РТ-4)	»	x	x	—	—
6	РТ-5с	Сводка начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников, учета расчетов с работниками по страхованию и распределение заработной платы (с вкладным листом)	»	—	x	x	—
7	РТ-6	Расчет износа (амортизации) основных средств	»	x	—	—	—
8	РТ-7	Расчет износа (амортизации) основных средств	Месяц	—	x	x	—
9	РТ-8	Расчет износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов	То же	x	x	x	—

10	РТ-9	Распределение услуг вспомогательных (обслуживающих) производств и хозяйств	»	х	—	—	—
11	РТ-11	Реестр невыданной заработной платы	На месяц 8-10 экз.	х	х	—	х
12	РТ-12	Карточка аналитического учета расчетов с дебиторами и кредиторами	По числу лицевых счетов дебиторов и кредиторов	х	х	х	х
13	РТ-13	Листок-расшифровка	На месяц 20-25 экз.	х	х	х	х
14	РТ-13а	Листок-расшифровка	На месяц 10-15 экз.	х	х	х	х
15	РТ-14	Бухгалтерская справка	На месяц 25 экз.	х	х	х	х
16	РТ-15	Справка для архива	На месяц 25-50 экз.	х	х	х	х

ГЛАВА 2

ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИИ

2.1. Понятия о процессах деятельности организации для целей бухгалтерского учета

Любая организация для осуществления производственной или иной коммерческой деятельности должна иметь определенный капитал или совокупность ресурсов, необходимых для этого. Первоначально в процессе создания организации капитал формируется за счет вкладов его учредителей или участников. Вклады могут быть в виде денежных средств, материальных ценностей финансовых вложений или затрат на приобретение прав, обеспечивающих хозяйственную деятельность. В ее процессе происходит постоянный кругооборот капитала. В организациях, производящих продукцию, денежная форма капитала в процессе заготовления ресурсов меняется на материальную, которая в процессе производства превращается в товарную. В свою очередь товарная форма капитала переходит в сферу обращения и в процессе реализации вновь превращается в денежную форму с приращением. В бухгалтерском учете отражается движение капитала организации по процессам:

- формирование уставного капитала (фонда);
- приобретение (заготовление) ресурсов;
- производство и выпуск продукции;
- реализация готовой продукции;
- формирование и использование финансовых результатов.

Для организаций, выполняющих работы и оказывающих услуги, кругооборот капитала аналогичен кругообороту капитала в организациях, производящих продукцию. Вместе с тем в их бухгалтерском учете движения капитала исключается этап выпуска продукции (складирования готовой продукции), поскольку здесь осуществляется производство работ и услуг. Выполненные работы принимаются заказчиком по их завершении и сдаче, услуги потребляются в процессе их оказания, поэтому производство работ (услуг) сразу завершается их реализацией.

Для организаций торговли кругооборот капитала представляет смену денежной формы на товарную и товарной на денежную с приращением. В бухгалтерском учете своеобразным является процесс производства услуг, в ходе которого новый продукт не создается, а возникают издержки по доведению товара до потребителя.

Различия в бухгалтерском учете процессов деятельности производственных и торговых организаций представлены в таблице.

Процессы деятельности организации

Наименование процессов	Производственная организация		Торговая организация
	производство продукции	выполнение работ, оказание услуг	
1. Формирование уставного капитала (фонда)	+	+	+
2. Приобретение (заготовление) ресурсов	+	+	+
3. Производство	продукции	работ, услуг	услуг
За. Выпуск готовой продукции	+	—	—
4. Реализация	продукции	работ, услуг	товаров
5. Формирование и использование финансовых результатов	+	+	+

2.2. Характеристика процессов и задачи бухгалтерского учета его объектов

Процесс формирования уставного капитала (фонда) связан с образованием самой организации. В бухгалтерском учете этот процесс отражается одинаково для организаций всех форм собственности и организационно-правовых форм. Негосударственные организации отражают уставный капитал в сумме, зарегистрированной в учредительных документах, с одновременной записью долга учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал. Долги учредителями (участниками) погашаются путем взносов денежных средств в кассу, на расчетный счет или передачи имущества.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия отражают уставный фонд в сумме денежных, материальных средств, выделенных государством (местным органом власти) безвозмездно в оперативное управление или хозяйственное ведение.

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета процесса формирования уставного капитала (фонда) представлен на с. 61.

Процесс формирования уставного капитала (фонда) включает две хозяйственные операции:

• возникновение задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал (фонд) в момент учреждения предприятия (операция 1а на схеме);

• погашение задолженности учредителями (участниками) путем взносов денежных средств или имущества (операция 16 на схеме).

Эти операции отражают движение обязательств (дебиторской задолженности учредителей) и имущества организации (основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, денежных средств).

Поэтому задачами бухгалтерского учета данного процесса являются:

• правильное и своевременное отражение в учете задолженности учредителей (участников) по вкладам в уставный капитал (фонд);

• документальное оформление и своевременное отражение в учете поступления от учредителей (участников) основных средств, нематериальных активов, финансовых вложений, денежных средств.

Процесс приобретения (заготовления) ресурсов представляет собой процесс обеспечения сырьем, материалами и другими предметами и средствами труда, необходимыми для осуществления производства продукции (работ, услуг).

В данном процессе приобретается имущество как длительного пользования, так и одноразового использования. Имущество длительного пользования находится в обороте более года и используется в нескольких производственных процессах (основные средства, нематериальные активы). Затраты на приобретение имущества длительного пользования обособляются (на счете инвестиций) от затрат по приобретению имущества одноразового использования. Общая сумма затрат по приобретению имущества образует первоначальную стоимость конкретного имущества. По этой стоимости имущество длительного пользования приходуется на соответствующие счета (основных средств, нематериальных активов), обозначенные как счета инвестиционных ресурсов.

Приобретаемое имущество одноразового использования полностью потребляется в одном производственном процессе или находится в обороте организации менее одного года. Затраты по приобретению данного имущества учитываются на соответствующих счетах материальных ресурсов (материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов). По завершении процесса на этих счетах определяется фактическая себестоимость приобретенных материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Схема учета процесса формирования уставного капитала (фонда)

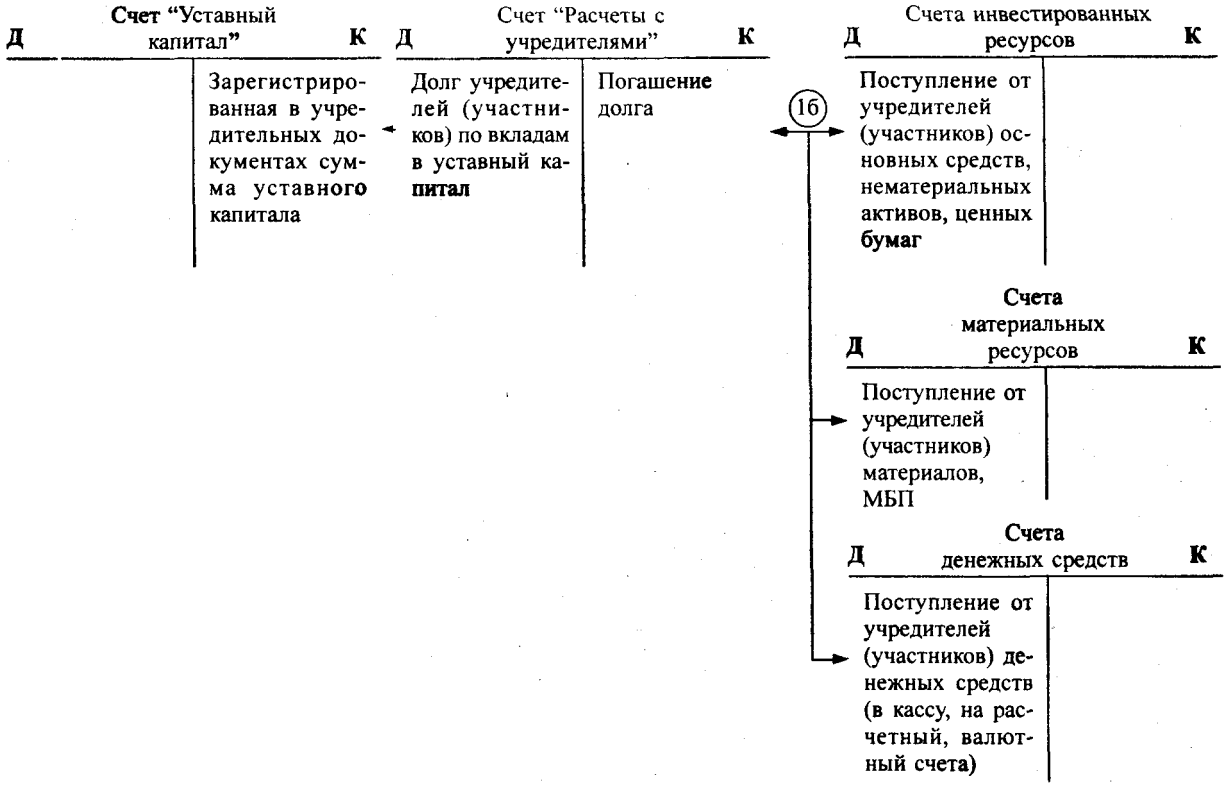
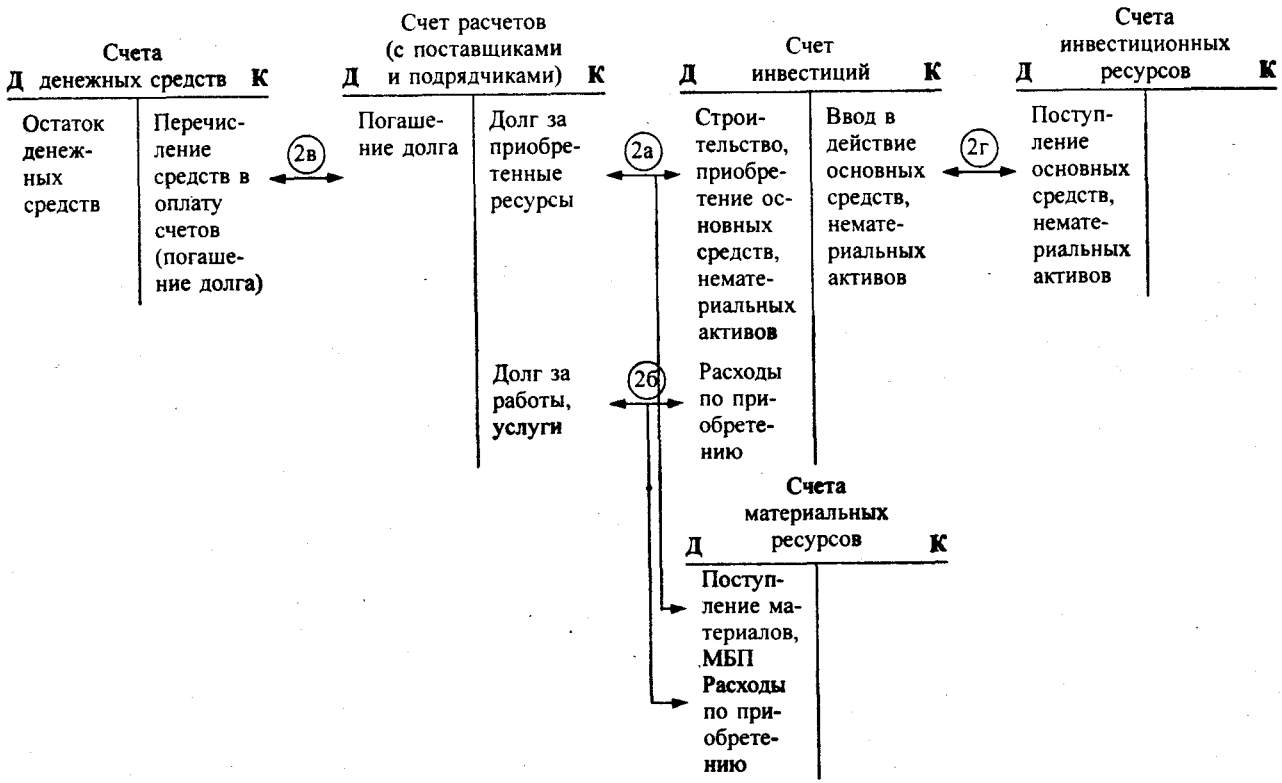


Схема учета процесса приобретения (заготовления) ресурсов



Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета процесса приобретения (заготовления) ресурсов представлен на схеме (см. с. 63).

В процессе приобретения (заготовления) ресурсов организация взаимодействует с поставщиками и подрядчиками, заключая договоры на поставку нужных ресурсов и выполнение соответствующих работ. Поэтому основными хозяйственными операциями, отражаемыми на счетах бухгалтерского учета в данном процессе, являются:

• поступление ресурсов (операции 2а и 2г на схеме), получение услуг по их доставке и установке (операция 2б на схеме) и возникновение задолженности поставщикам за ресурсы и подрядчикам за услуги;

• погашение задолженности поставщикам и подрядчикам при оплате их счетов (операция 2в на схеме).

Последовательность операций может быть разной в зависимости от условий договора. Например, при 100%-ной предварительной оплате ресурсов, предусмотренной в договоре поставки, в бухгалтерском учете отражается сначала перечисление средств в погашение задолженности поставщику, а затем поступление ресурсов и возникновение задолженности поставщику.

Задачами бухгалтерского учета процесса приобретения (заготовления) ресурсов являются:

• документальное оформление и своевременное отражение в учете поступления материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, основных средств, нематериальных активов;

• достоверное исчисление первоначальной стоимости основных средств, нематериальных активов, фактической себестоимости приобретенных материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов;

• своевременное погашение задолженности поставщикам и подрядчикам.

Процесс производства в организациях, производящих продукцию, представляет собой процесс воздействия работников средствами труда на предметы труда для получения готовой продукции. Основными учетными операциями в данном процессе являются учет отпуска материальных ресурсов в производство и их использования, начисленной заработной платы за изготовление продукции, отчислений на социальные нужды, начисленного износа основных средств, нематериальных активов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, а также других производственных расходов. По результатам учета затрат на производство определяется фактическая стоимость выпущенной продукции. Готовая продукция приходуется на склад.

Для выполняющих работы и оказывающих услуги, процесс производства завершается сдачей заказчику выполненных работ, оказанием услуг. На счетах бухгалтерского учета в организациях отражается списание фактических затрат на производство работ, услуг (издержек обращения) на счет реализации.

Порядок отражения в учете процесса производства представлен на схеме (с. 65).

В процессе производства основными хозяйственными операциями, отражаемыми на счетах бухгалтерского учета, являются:

• отпуск со склада материальных ресурсов на производство продукции, работ, услуг (операция 3а на схеме);

• начисление заработной платы за изготовление продукции (работ, услуг), обслуживание производства и управление им (операция 3б);

• расчет отчислений на социальные нужды от начисленной заработной платы (операция 3б);

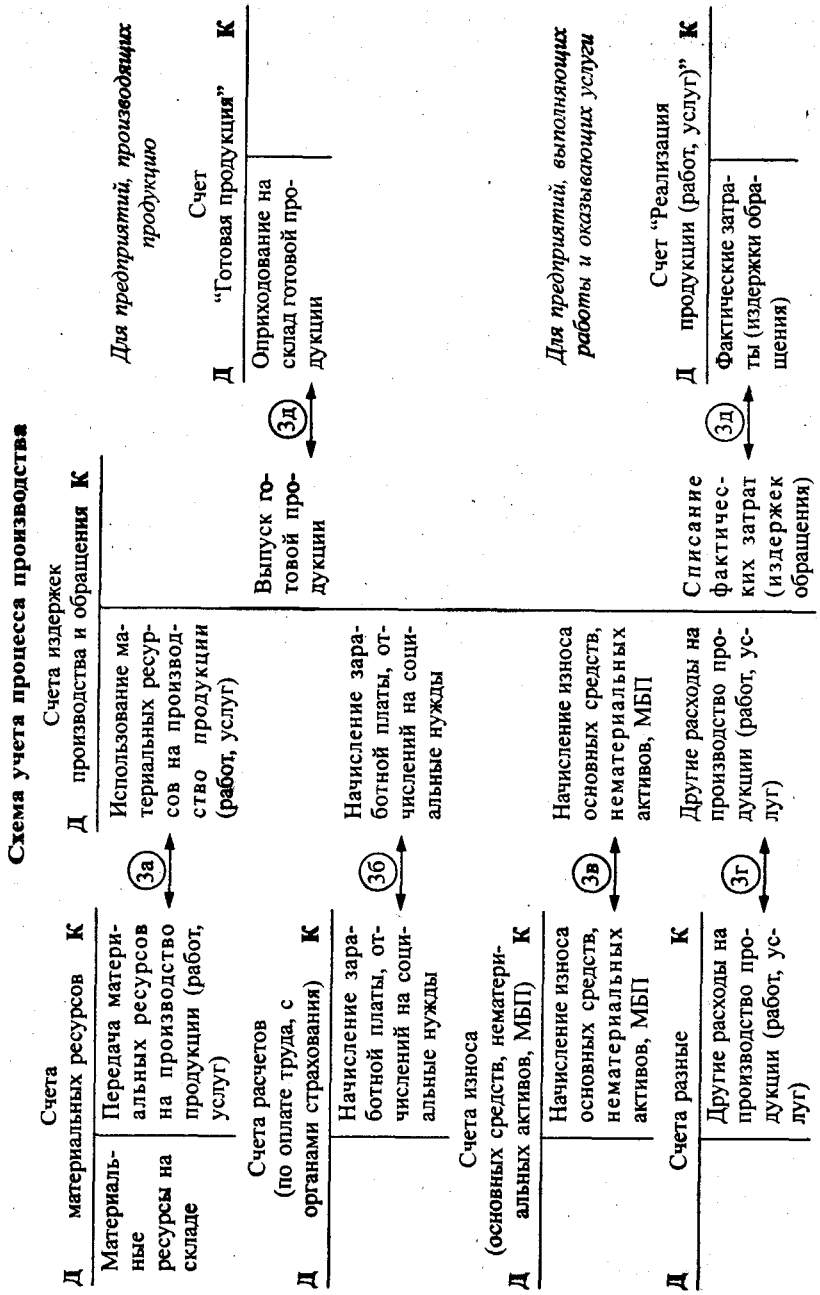
• начисление износа основных средств, нематериальных активов по установленным нормам (операция 3в);

• начисление износа малоценных и быстроизнашивающихся предметов по принятому организацией варианту (операция 3в);

• осуществление других расходов на производство продукции (работ, услуг) (операция 3г);

• выпуск готовой продукции из производства и оприходование ее на склад (операция 3д);

• определение фактических затрат по выполнению работ и оказанию услуг (операция 3д).



Задачами бухгалтерского учета процесса производства являются:

• документальное оформление и своевременное отражение в учете всех производственных затрат;

• контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

• правильное исчисление фактической себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг).

Процесс реализации в организациях, производящих продукцию, представляет собой процесс доведения изготовленной продукции до потребителя. Предприятие-изготовитель несет расходы по упаковке, затариванию готовой продукции на складе, на рекламу, по транспортировке и другие коммерческие расходы. Продукция считается реализованной с момента перехода права собственности на нее покупателю. С этого момента возникает долг покупателя перед организацией-изготовителем. При оплате счетов за отгруженную продукцию погашается долг покупателя. Полученная выручка от реализации продукции уменьшается на сумму фактических затрат по производству и реализации продукции и выявляется результат от реализации (прибыль или убыток).

В организациях, выполняющих работы и оказывающих услуги, долг заказчика возникает с момента сдачи ему работ и оказания услуг. С этого же момента фактические затраты по выполненным работам (оказанным услугам) списываются в уменьшение выручки от сдачи работ (услуг)

и выявляется финансовый результат (прибыль или убыток).

В организациях, торговли процесс реализации представляет собой процесс доведения до потребителя товаров, приобретенных для продажи. Товар является реализованным с момента перехода права собственности на него покупателю. С этого момента стоимость отпущенных товаров по покупным ценам и издержки обращения, приходящиеся на эти товары, списываются в уменьшение выручки от реализации товаров и выявляется финансовый результат (прибыль или убыток).

Порядок отражения на счетах бухгалтерского учета процесса реализации представлен на схеме (с. 70-71).

Основными хозяйственными операциями, отражаемыми на счетах бухгалтерского учета в процессе реализации, являются:

• переход права собственности к покупателю при отгрузке готовой продукции, отпуске товаров, при выполнении работ, оказании услуг (операция 4а на схеме) и появление долга покупателя (заказчика) за продукцию, товары, работы, услуги (операция 4г);

• осуществление расходов по отгрузке и реализации продукции (операция 4б);

• погашение покупателями (заказчиками) долга за продукцию, товары, работы, услуги (операция 4д);

• определение расходов по сбыту продукции, товаров (операция 4в);

• выявление финансового результата от реализации продукции, товаров, работ, услуг (операция 4е)

Задачами бухгалтерского учета процесса реализации являются:

• документальное оформление и своевременное отражение в учете отгрузки (отпуска) готовой продукции, товаров, сдачи выполненных работ и оказанных услуг; расходов по отгрузке и реализации продукции;

• правильное исчисление списываемых в процессе реализации расходов;

• своевременное оприходование поступивших средств от покупателя (заказчика);

• правильное исчисление финансового результата от реализации продукции, товаров, работ, услуг.

Процесс формирования и использования финансовых результатов связан с выявлением конечного финансового результата хозяйственной деятельности организации (на счете "Прибыли и убытки"). Конечный финансовый результат складывается из прибыли (убытка) от реализации продукции, работ, услуг, товаров и доходов за вычетом расходов, полученных по разным операциям хозяйственной деятельности (реализации имущества, полученной арендной платы, убытков от стихийных бедствий и др.). Конечный финансовый результат учитывается в течение года нарастающим итогом. Использование прибыли отражается отдельно от полученной прибыли на одноименном счете.

Полученная прибыль используется на оплату налога на прибыль. По окончании года сумма использованной прибыли списывается в погашение полученной годовой прибыли. Оставшаяся неиспользованной прибыль переносится на специальный счет для учета ее движения в следующем году. Порядок отражения на счетах процесса формирования и использования финансовых результатов представлен на схеме (с. 72).

Основными хозяйственными операциями, отражаемыми на счетах бухгалтерского учета в процессе формирования и использования финансовых результатов являются:

• поступление доходов и оплата расходов от прочей реализации и внереализационного характера (операция 5а на схеме);

• начисление налога на прибыль по установленной ставке и перечисление налога в бюджет (операция 5б);

• начисление прочих налогов в бюджет за счет чистой прибыли и перечисление их в бюджет (операция 5в);

• начисление налоговых штрафов и пеней и перечисление их в бюджет (операция 5г);

• списание использованной прибыли за год (операция 5д);

• определение не использованной за год прибыли или непокрытого убытка и закрытие счета "Прибыли и убытки" (операция 5е).

Задачами бухгалтерского учета процесса формирования и использования финансовых результатов являются:

• своевременное отражение в учете полученных доходов и понесенных расходов;

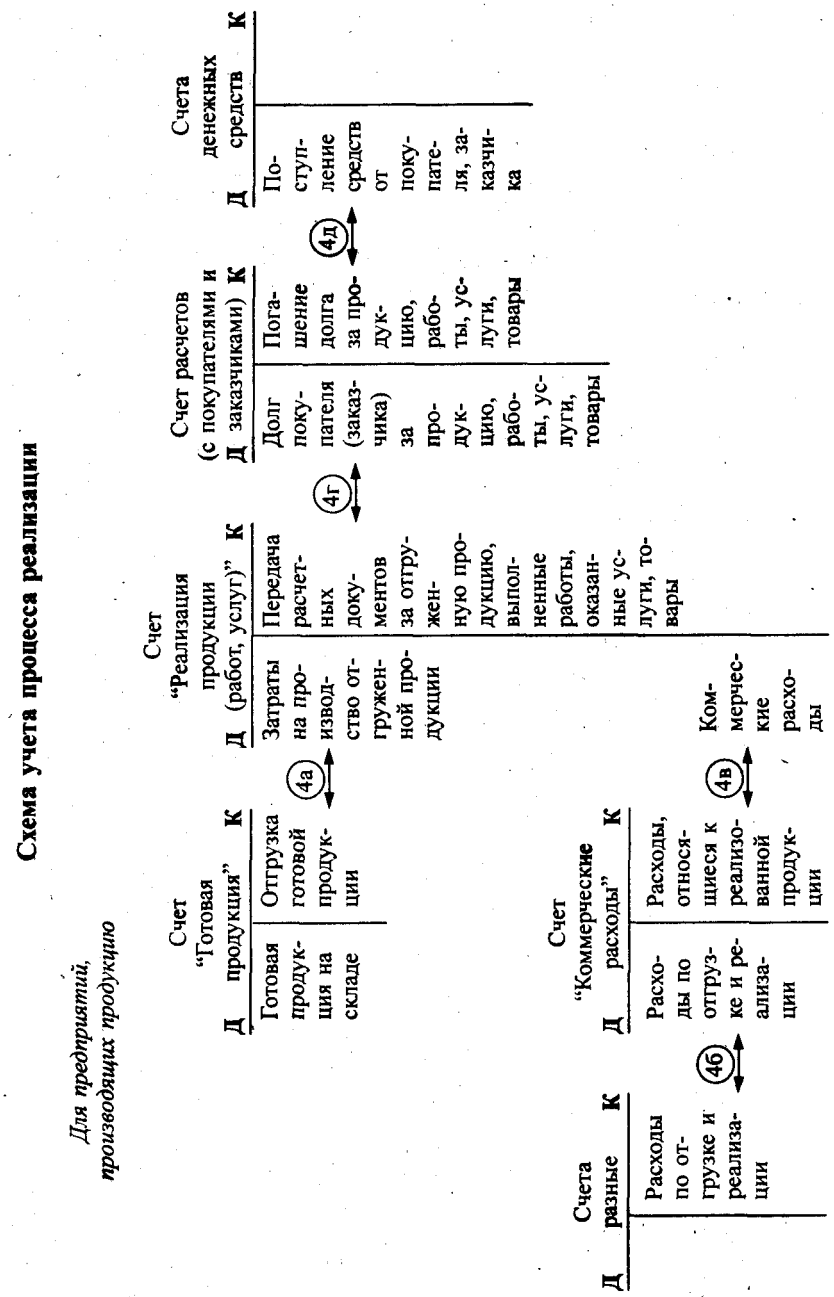
• правильное исчисление финансового результата хозяйственной деятельности организации;

• документальное оформление и своевременное отражение в учете использованной прибыли в течение года;

• правильное исчисление использованной прибыли за год и неиспользованной прибыли (непокрытого убытка) отчетного года.

Схема учета процесса реализации

Для предприятий, производящих продукцию



Для предприятий, выполняющих работы и оказывающих услуги

Счета затрат на производство

Д	К
Фактические затраты по выполненным работам, оказанным услугам	Фактические затраты по выполненным работам, оказанным услугам

(4а) ↔ Фактические затраты по выполненным работам, оказанным услугам

Для предприятий торговли

Счет товаров

Д	К
Товары на складе	Отпуск товаров покупателям

(4а) ↔ Стоимость отпущенных товаров по покупным ценам

Счет издержек обращения

Д	К
Расходы по транспортировке товаров и другие расходы по торговому процессу	Издержки обращения, относящиеся к реализованным товарам

(4в) ↔ Издержки обращения на реализованные товары

Прибыль от реализации продукции (работ, услуг), товаров → (4е)

Убыток от реализации продукции (работ, услуг), товаров ↔ (4е)

Счет "Прибыли и убытки"

Д	К
Убыток от реализации продукции (работ, услуг), товаров	Прибыль от реализации продукции (работ, услуг), товаров

Схема учета процесса формирования и использования финансовых результатов

Счета денежных средств Д	Счета денежных средств К		Счета расчетов (с бюджетом) Д	Счета расчетов (с бюджетом) К		Счет "Использование прибыли" Д	Счет "Использование прибыли" К		Счет "Прибыли и убытки" Д	Счет "Прибыли и убытки" К	
Средства на расчетном счете	Оплата налога на прибыль	5б	Погашение долга бюджету по налогу на прибыль	Долг бюджету по налогу на прибыль	5б	Начисление налога на прибыль			Убыток от реализации продукции, работ, услуг, товаров	Прибыль от реализации продукции, работ, услуг, товаров	4е
	Оплата прочих налогов, начисленных за счет чистой прибыли	5в	Погашение долга бюджету по прочим налогам за счет чистой прибыли	Долг бюджету по прочим налогам, начисляемым за счет чистой прибыли	5в	Начисление прочих налогов за счет чистой прибыли			Убыток от прочей реализации	Прибыль от прочей реализации	5а
									Прочие убытки	Прочие прибыли	5а
									Сальдо — убыток на конец периода	Сальдо — прибыль на конец периода	
							Использованная прибыль за год	5д	Использованная прибыль за год		
	Оплата штрафов, пени	5г	Погашение долга бюджету по штрафам и пеням	Долг бюджету по налоговым штрафам, пеням	5г	Начисление штрафов, пеней по налоговым платежам Сальдо — использованная прибыль за отчетный период			Неиспользованная за отчетный год прибыль	Непокрытый убыток отчетного года	5е

Счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) Д	Счет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) К
Непокрытый убыток отчетного года	Неиспользованная прибыль за отчетный год

ГЛАВА 3

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ

3.1. Учет кассовых операций

Понятие кассовых операций

Порядок ведения кассовых операций регламентируется соответствующим положением, утвержденным Центральным Банком РФ 04.10.93 г.№ 18.

Каждая организация для осуществления расчетов наличными деньгами и хранения денежных документов должна иметь кассу. Помещение кассы должно быть специально оборудовано для обеспечения необходимых условий сохранности денежных средств. Руководитель организации несет ответственность за создание таких условий.

Выполняет кассовые операции кассир, который при принятии на работу должен быть под расписку ознакомлен с правилами ведения кассовых операций и с ним заключается договор о материальной ответственности. Кассир несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей (денежных средств, денежных документов).

Временная замена кассира производится по письменному приказу руководителя организации. Договор о материальной ответственности заключается и с заменяющим кассира работником.

При небольшом объеме движения наличных денег в кассе обязанности кассира возлагаются на одного из работников организации в порядке совмещения. Договор о материальной ответственности с ним заключается в обычном порядке.

В соответствии с правилами все организации, независимо от формы собственности, должны хранить свои денежные средства в учреждении банка. Наличные деньги, полученные кассой, расходуются только на те цели, на которые они получены (на выдачу заработной платы, на операционные или хозяйственные нужды, на командировочные расходы).

Организация может иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимита их остатка, установленного учреждением банка по согласованию с руководителем этой организации.

Сверх лимита наличные деньги в кассе могут храниться только во время выплаты заработной платы на срок не свыше трех рабочих дней (в районах Крайнего Севера и приравненных к ним — не свыше пяти дней), включая день получения денег в банке.

Организации, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающими их банками могут расходовать ее на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот, на закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения, на командировочные расходы, покупку канцелярских принадлежностей и хозяйственного инвентаря, оплату срочных ремонтных работ и горюче-смазочных материалов. При этом организации не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленного лимита для осуществления предстоящих расходов, в том числе и на оплату труда.

Всю денежную наличность сверх лимита организации обязаны сдавать в банк.

Учет денежных средств в кассе

Наличные деньги поступают в кассу с расчетного, валютного счетов в банке, в виде платежей за материальные ценности и услуги, при возврате авансов и неиспользованных сумм и т.п. Деньги с расчетного и валютного счетов получает кассир организации по чеку. Чековую книжку организация получает в обслуживающем банке. На лицевой стороне чека на получение денег указывается требуемая сумма, а на оборотной — ее назначение (на оплату труда, хозяйственные расходы т.п.). Отрывная часть чека остается в банке, корешок чека с указанием полученной суммы — у организации в чековой книжке.

Прием наличных денег кассами организаций производится по приходным кассовым ордерам; выдача наличных денег — по расходным кассовым ордерам или надлежаще оформленным другим документам (платежные ведомости, заявления на выдачу денег, счета и др.); сдача наличных денег в банк — по объявлениям на взнос наличными.

Прием денег от отдельных лиц сопровождается выдачей им квитанций с подписями

бухгалтера и кассира. Выдача денег отдельным лицам по расходным кассовым ордерам производится при предъявлении документа, удостоверяющего личность. Все кассовые ордера погашаются штампом "Оплачено" или "Получено" с указанием даты.

Порядок проведения кассовых операций следующий:

• оформление первичных документов по приходу и расходу;

• регистрация первичных документов в журнале регистрации;

• записи в кассовую книгу (под копирку в двух экземплярах), ежедневное подведение остатка по кассовой книге;

• сдача в бухгалтерию отчета кассира (2-й экземпляр кассовой книги) с приходными и расходными документами под расписку в кассовой книге.

Кассовая книга

(руб.)

Касса за 06 марта 199х г.		Лист 20		
Номер документа	От кого получено или кому выдано	Корреспонди-рующий счет	Приход	Расход
	Остаток на начало дня		100	
100	От Орлова И.С.	71	50	
125	Перову А.А	71		100
	Итого за день		50	100
	Остаток на конец дня		50	

Кассир *Иванова*

Проверил и принял документы *в количестве одного приходного и одного расходного*.

Бухгалтер *Сидорова*

Учет денежных средств в кассе ведется на активном счете 50 "Касса":

В соответствии с законодательством РФ расчеты через кассу между юридическими лицами ограничиваются установленным лимитом. Так, с 14 октября 1998 г. ЦБ РФ установил лимит расчетов наличными в сумме 10 тыс. деноминированных рублей (для предприятий потребительской кооперации — 15 тыс. руб.).

Если организация осуществляет продажу продукции, товаров непосредственно населению, то она использует контрольно-кассовые машины и ведет учет поступающей выручки за каждый день в специальной книге кассира-операциониста.

Д **Счет 50 "Касса"** **К**

Поступление денег в кассу	Коррес-пондирующий счет	Выдача денег из кассы	Коррес-пондирующий счет
Сальдо — остаток денег на начало периода	—		
За реализованные основные средства	47		
За реализованные прочие активы	48	На оплату производственных, хозяйственных, сбытовых расходов	20, 23, 25, 26, 43
С расчетного счета	51	На расчетный счет	51
С валютного счета	52	На валютный счет	52
С прочих счетов	55	На прочие счета	55
За реализованные продукцию (работы, услуги)	62	Работникам заработная плата	70
Аванс от покупателя (заказчика)	64	Подотчетным лицам аванс и возмещение перерасхода средств	71
От подотчетных лиц остаток неиспользованного аванса	71	Работникам премии, материальная помощь за счет чистой прибыли	88
От работников в возмещение убытка, погашение кредита	73		
От учредителей вклад в уставный капитал	75		
От дебиторов в погашение задолженности	76		
Сальдо — остаток денег на конец периода	—		

При несоблюдении условий работы с денежной наличностью, нарушении порядка ведения кассовых операций и применения контрольно-кассовых машин налоговые органы применяют к организациям меры финансовой ответственности в виде штрафов.

В сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денег и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Проверка проводится комиссией, назначенной по приказу. По результатам проверки комиссия составляет акт. Выявленная недостача денег взыскивается с кассира, излишки — приходуются в кассу с зачислением их в доход организации. При этом в бухгалтерском учете производятся записи:

• на недостающую сумму —

Д-т сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

К-т сч. 50 "Касса";

Д-т сч. 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"

К-т сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей";

• на излишек денег —

Д-т сч. 50 "Касса"

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки".

Учет денежных документов

В кассе должны также храниться и денежные документы (почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты, оплаченные путевки в дома отдыха и др.). Денежные документы учитываются на счете 56 "Денежные документы" по номинальной стоимости.

Д **Счет 56 "Денежные документы"** **К**

Поступление денежных документов	Коррес-пондирующий счет	Выдача денежных документов	Коррес-пондирующий счет
Сальдо — стоимость денежных документов на начало периода	—		
Приобретены денежные документы:		Подотчетным лицам для производственных и хозяйственных целей	71
• за наличный расчет	50		
• по безналичному расчету	51, 52		
• через подотчетных лиц	71		
• в счет кредиторской задолженности	76	Работникам за счет чистой прибыли	88
Выкуплены у акционеров акции общества	50, 51	Аннулированы выкупленные акционерным обществом собственные акции	85
Сальдо — стоимость денежных	—		

Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

К счету 56 может открываться субсчет "Собственные акции, выкупленные у акционеров". На этом субсчете показывается номинальная стоимость собственных акций, выкупленных акционерным обществом для последующей перепродажи или аннулирования.

3.2. Учет денежных средств на расчетном счете

Порядок открытия расчетного счета

Организации могут открывать в банках расчетные и текущие счета.

Расчетный счет является основным счетом организации, через который проводятся все денежные операции без ограничения их перечня.

Текущие счета открываются во всех случаях, когда происходит обособление каких-либо операций. К текущим счетам относятся: валютные счета; ссудные счета; счета по операциям со средствами целевого назначения; счета, обусловленные особенностями расчетов, и т.п.

Организации вправе открывать расчетный счет в любом банке для хранения денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Для открытия расчетного счета организация представляет в банк следующие документы:

• заявление на открытие счета;

• документ о законности образования организации (решение учредителей о создании организации, заверенное нотариально);

• устав организации (копия, заверенная нотариально);

• справка о регистрации организации;

• справка налоговой инспекции о постановке на налоговый учет;

• справки социальных фондов о постановке на учет;

• карточка с образцами подписи и оттиском печати (2 экземпляра).

Счет открывается по разрешению управляющего банком.

При открытии расчетного счета главный бухгалтер банка на подлинном экземпляре устава делает

отметку, что расчетный счет открыт с указанием номера счета и заверяет гербовой печатью.

Между банком и организацией заключается договор на расчетно-кассовое обслуживание, в котором, как правило, оговариваются:

• стоимость открытия расчетного счета;
• стоимость услуг по расчетно-кассовому обслуживанию;
• стоимость наличного обращения;
• проценты, выплачиваемые банком клиенту за средства на счетах.

Прием и выдача денег с расчетного счета или безналичные расчеты производятся банком на основании документов, утвержденных им же. Наиболее распространенными из них являются: объявление на взнос наличными, чек денежный, платежное поручение, расчетный чек, платежное требование-поручение.

Для получения наличных денег организация получает в банке чековую книжку, для чего оформляет заявление установленной формы. Чековая книжка выдается из кассы банка под расписку на заявлении. По денежному чеку деньги выплачиваются тому лицу, которое указано в чеке.

Формы безналичных расчетов

Основные формы безналичных расчетов: платежными поручениями, требованиями-поручениями, аккредитивами, чеками, расчеты по инкассо, в иных формах.

Платежное поручение представляет собой поручение организации банку о перечислении определенной суммы со своего счета на счет другой организации. Платежными поручениями оплачиваются товары, работы и услуги; перечисляются налоги и отчисления; удержания из заработной платы работников физическим и юридическим лицам; заработная плата работников через отделения Сбербанка; переводы через предприятия связи.

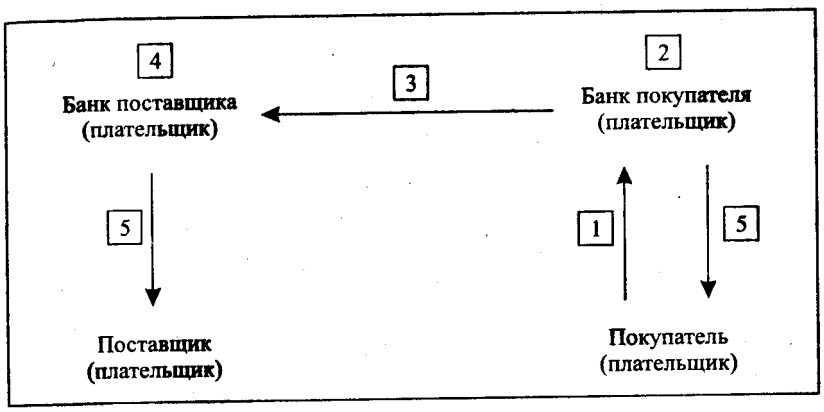
При равномерных и постоянных поставках между поставщиками и покупателями расчеты между ними могут осуществляться в порядке плановых платежей на основании договоров (соглашений) с использованием в расчетах платежных поручений.

По договоренности сторон платежи поручениями могут быть срочными, досрочными и отсроченными.

Срочный платеж совершается в следующих вариантах:

• авансовый платеж, т.е. до отгрузки товаров;
• после отгрузки товаров, т.е. путем прямого акцепта товара;
• частичные платежи при крупных сделках.

Досрочный и отсроченный платежи могут иметь место в рамках договорных отношений без ущерба для финансового положения сторон. Порядок расчета платежными поручениями показан на рис. 11.



1 — плательщик представляет в банк платежное поручение; 2 — банк покупателя списывает со счета плательщика деньги; 3 — банк покупателя направляет в банк поставщика (получателя) платежные поручения; 4 — банк поставщика (получателя) зачисляет на его счет деньги в соответствии с платежным поручением; 5 — банки выдают своим клиентам выписки из расчетных счетов.

Рис. 11. Расчеты платежными поручениями

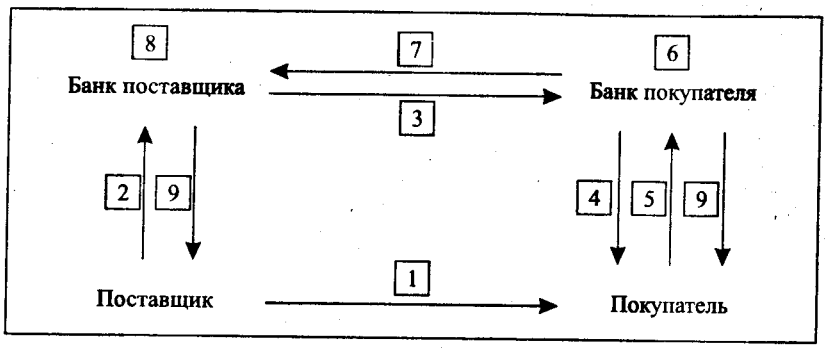
Платежное требование (ф. № 0401061) представляет собой требование поставщика к покупателю оплатить на основании расчетных и отгрузочных документов поставленную

продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Порядок расчетов платежными требованиями показан на рис. 12.

Платежные **требования-поручения** представляют собой требование поставщика к покупателю и поручение покупателя своему банку произвести оплату на основании расчетных и отгрузочных документов поставляемой продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Порядок расчетов платежными требованиями-поручениями показан на рис. 13.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению клиента в пользу его контрагента по договору, по которому банк, открывший аккредитив (банк-эмитент), может произвести поставщику платеж или предоставить полномочия другому банку производить такие платежи при условии представления им документов, предусмотренных в аккредитиве, и при выполнении других условий аккредитива.



1 — поставщик представляет покупателю расчетные и отгрузочные документы на отгруженную ему продукцию, выполненные работы, оказанные услуги; 2 — поставщик сдает в банк на инкассо платежные требования при реестре; 3 — банк поставщика пересылает в банк покупателя платежные требования; 4 — банк покупателя передает покупателю платежные требования для акцепта; 5 — покупатель акцептует платежные требования; 6 — банк списывает деньги со счета покупателя; 7 — пересылает исполненные платежные требования в банк поставщика; 8 — банк поставщика зачисляет деньги на счет поставщика;
9 — банки выдают своим клиентам выписки из расчетных счетов и платежные требования.

Рис. 12. Расчеты платежными требованиями

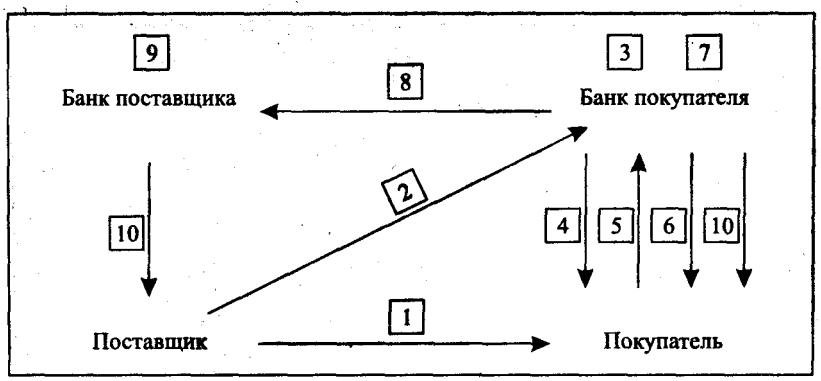
Аккредитив может быть предназначен для расчетов только с одним поставщиком. Срок действия и порядок расчетов по аккредитиву устанавливаются в договоре между плательщиком и поставщиком.

Порядок расчетов по аккредитивам показан на рис. 14.

При расчетах **чеками** владелец чека дает письменное поручение обслуживающему его банку о перечислении определенной суммы денег с его счета на счет получателя средств. Чеки используются как физическими, так и юридическими лицами, являются платежным средством и могут применяться при расчетах во всех случаях, предусмотренных законом Российской Федерации.

Порядок расчетов чеками показан на рис. 15.

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. Банк-эмитент, получивший поручение клиента, вправе привлекать для его выполнения иной (исполняющий) банк.



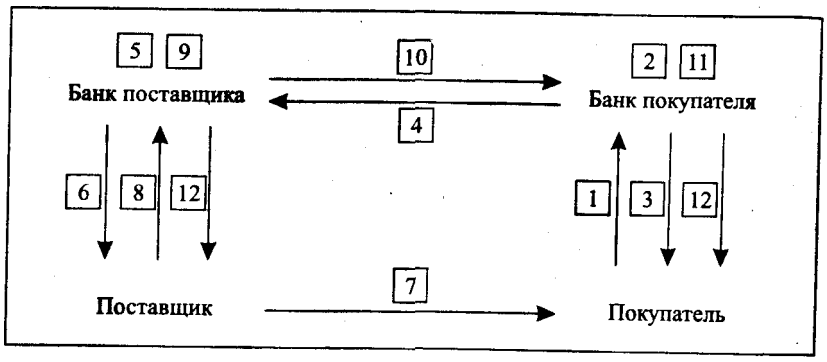
1 — отгрузка продукции поставщиком; 2 — передача платежного требования-поручения вместе с отгрузочными документами в банк покупателя; 3 — помещение отгрузочных документов в картотеку № 1 в банке покупателя; 4 — передача платежного требования-поручения покупателю; 5 — оформление покупателем платежного требования-поручения и передача его в банк (принимается только при наличии средств на счете покупателя); 6 — передача покупателю отгрузочных документов; 7 — банк покупателя списывает сумму оплаты со счета покупателя; 8 — банк покупателя отправляет в банк поставщика платежные требования-поручения; 9 — банк поставщика зачисляет сумму оплаты на счет поставщика; 10 — банки выдают своим клиентам выписки из расчетного счета.

Рис. 13. Расчеты платежными требованиями-поручениями

Документы представляются плательщику в той форме, в которой они получены, за исключением отметок и надписей банков, необходимых для оформления инкассовой операции. Если документы подлежат оплате по предъявлении, исполняющий банк должен сделать представление к платежу немедленно по получении инкассового поручения.

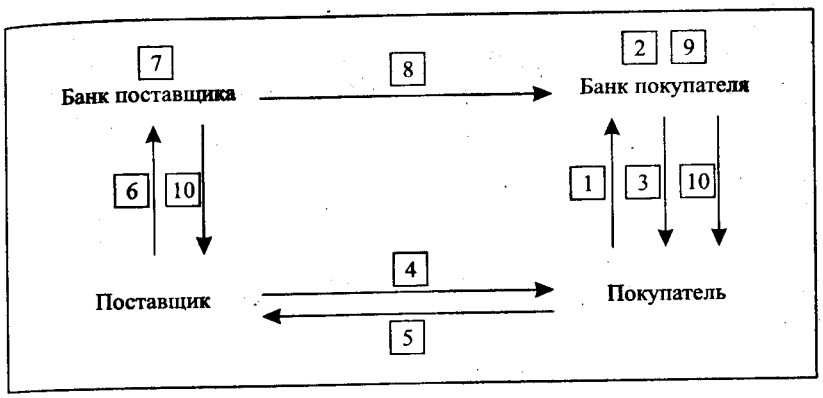
Если документы подлежат оплате в иной срок, исполняющий банк должен для получения акцепта плательщика представить документы к акцепту немедленно по получении инкассового поручения, а требование платежа должно быть сделано не позднее дня наступления указанного в документе срока платежа. Частичные платежи могут быть приняты в случаях, когда это установлено банковскими правилами, либо при наличии специального разрешения в инкассовом поручении.

Полученные (инкассированные) суммы должны быть немедленно переданы исполняющим банком в распоряжение банку-эмитенту, который обязан зачислить эти суммы на счет клиента. Исполняющий банк вправе удержать из инкассированных сумм причитающиеся ему вознаграждение и возмещение расходов.



1 — покупатель представляет в банк заявление на открытие аккредитива; 2 — в банке покупателя открывается аккредитив путем бронирования средств на счете "Аккредитивы"; 3 — покупателю выдается расписка банка об открытии аккредитива; 4 — банк покупателя извещает банк поставщика об открытии аккредитива; 5 — в банке поставщика открывается аккредитив на счете "Аккредитивы к оплате"; 6 — поставщик извещается об открытии аккредитива; 7 — поставщик отгружает продукцию покупателю; 8 — поставщик предъявляет реестр счетов и отгрузочные документы на получение средств аккредитива; 9 — в банке поставщика зачисляется сумма реестра счетов с аккредитива на счет поставщика, аккредитив в банке поставщика закрывается; 10 — документы об оплате передаются банку покупателя; 11 — в банке покупателя списывается сумма оплаты со счета "Аккредитивы", аккредитив закрывается; 12 — клиентам банков выдаются выписки со счетов и документы.

Рис. 14. Расчеты по аккредитивам



1 — покупатель представляет в банк заявление на получение чеков и платежное поручение на депонирование сумм (если оно осуществляется); 2 — в банке покупателя бронируются средства на отдельном счете; 3 — покупателю выдаются чеки и чековая карточка; 4 — поставщик предъявляет покупателю документы на отгруженную продукцию, выполненные работы, услуги; 5 — покупатель выдает чек поставщику; 6 — поставщик предъявляет чек в банк поставщика при реестре чеков; 7 — в банке поставщика зачисляются денежные средства на счет поставщика; 8 — банк поставщика предъявляет чек для оплаты банку покупателя; 9 — банк покупателя списывает сумму чека с расчетного или отдельного счета; 10 — банки выдают клиентам выписки из счетов в банке.

Рис. 15. Расчеты чеками

Учет операций по расчетному счету

Организация ежедневно или в другие установленные банком сроки получает от банка выписку из расчетного счета с приложенными копиями документов, на основании которых зачислены или списаны средства.

Выписки из счетов в банке выдаются под расписку в лицевом счете организации лицам, имеющим право первой и второй подписи, или их представителям по доверенности. По заявлению клиента выписки могут выдаваться через абонентский ящик.

В случае обнаружения ошибки в выписке клиент обязан в течение 20 дней после ее получения сообщить об этом в банк в письменном виде.

При утере выписок из счетов дубликат выдается с письменного разрешения управляющего банком по заявлению клиента, в котором объясняются причины утраты документов.

Выписки обрабатываются бухгалтером в день поступления, на ее полях проставляются коды счетов, корреспондирующих со счетом 51 "Расчетный счет", проверяются документы и на них проставляются номера соответствующих записей в выписке с расчетного счета. Проверенные

и обработанные выписки являются основанием для записей в регистры бухгалтерского учета.

Синтетический учет операций по расчетному счету ведется на активном счете 51 "Расчетный счет":

Д **Счет 51 "Расчетный счет"** **К**

Поступление денежных средств	Корреспондирующий счет	Списание денежных средств	Корреспондирующий счет
Сальдо — остаток денежных средств на начало периода	—		
Из кассы предприятия	50	В кассу организации	50
От покупателей за продукцию (работы, услуги)	62	На открытие аккредитива	55
Ошибочно зачисленная сумма	63	На приобретение денежных документов	56
От покупателей (заказчиков) аванс	64	В оплату задолженности поставщикам	60
Возврат излишне перечисленных налогов	68	Аванс поставщикам и подрядчикам	61
Возврат излишне перечисленных средств социальным фондам	69	Возврат ошибочно зачисленной суммы	63
		В оплату задолженности	
От разных дебиторов	76	• внебюджетным	67
От арендатора арендная плата	80	фондам	
		• бюджету	68
От банка кредит	90, 92, 93	• социальным фондам	69
		• учредителям	75
		• кредиторам	76
		• банку	90, 92, 93
Сальдо — остаток денежных средств на конец периода	—		

Учет операций с банковскими картами

Кредитная организация-резидент может также осуществлять эмиссию банковских карт для физических и юридических лиц при наличии лицензии на осуществление банковских операций по счетам клиентов в соответствующей валюте. Юридическим лицам эмитент может выдавать на основании заключенного с ним договора банковские карты следующих типов: расчетная корпоративная карта; кредитная корпоративная карта.

По **расчетной корпоративной карте** клиент может распоряжаться денежными средствами, находящимися на счете юридического лица, в пределах расходного лимита, установленного эмитентом на основании договора с клиентом.

По **кредитной корпоративной карте** клиент может осуществлять операции в размере предоставленной эмитентом кредитной линии и в пределах расходного лимита, установленного эмитентом на основании договора с клиентом.

Юридические лица-резиденты могут осуществлять с использованием корпоративных карт безналичные операции в организациях торговли (услуг), а также операции получения наличных денежных средств в следующих случаях;

• получение денежных средств в валюте Российской Федерации для осуществления расчетов на ее территории в соответствии с порядком, установленным ЦБ РФ, и связанных с хозяйственной деятельностью юридического лица на ее территории, а также для оплаты расходов,

связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц в пределах Российской Федерации, в валюте Российской Федерации;

• безналичная оплата расходов в валюте Российской Федерации, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц, в ее пределах;

• безналичные операции на территории Российской Федерации, связанные с основной деятельностью юридического лица, в ее валюте;

• безналичные операции на территории Российской Федерации, связанные с хозяйственной деятельностью юридического лица, в валюте Российской Федерации;

• безналичная оплата в валюте Российской Федерации расходов представительского характера на ее территории;

• безналичная оплата расходов, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц в иностранные государства, в иностранной валюте;

• безналичная оплата расходов представительского характера в иностранной валюте за пределами Российской Федерации;

• получение наличных денежных средств в иностранной валюте за пределами Российской Федерации для оплаты расходов, связанных с командированием работников соответствующих юридических лиц в иностранные государства.

При совершении операций в валюте Российской Федерации допускается списание средств с валютных счетов юридических лиц в иностранной валюте. При совершении операций в иностранной валюте, допускается списание средств с рублевых счетов юридических лиц, при этом покупаемая валюта не зачисляется на валютные счета юридических лиц, а сразу направляется на проведение операций в иностранной валюте. Средства, списанные со счетов юридических лиц, считаются выданными под отчет держателям корпоративных карт.

Запрещается использование корпоративных карт для выплаты заработной платы и других выплат социального характера.

При совершении операций с использованием банковских карт в случае отсутствия денежных средств на счете клиента расчеты по таким операциям производятся путем предоставления клиенту кредита на соответствующую сумму на условиях договора между эмитентом и клиентом.

При получении банковской карты организация должна перечислить ее стоимость

Д-т сч. 56 "Денежные документы"

К-т сч. 51 "Расчетный счет"

и перечислить на специальный карточный счет в банке денежные средства для расходов:

Д-т сч. 55 "Специальные счета в банках"

К-т сч. 51 "Расчетный счет".

Затем полученная банковская карта выдается подотчетному лицу

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами"

К-т сч. 56 "Денежные документы".

Подотчетное лицо после осуществления разрешенных ему хозяйственных операций по карте предоставляет авансовый отчет

Д-т сч. 10, 12, 41, 26

К-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

При получении выписки из карточного счета производится списание средств с него

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами"

К-т сч. 55 "Специальные счета в банках".

Возвращенная подотчетным лицом карта опять зачисляется в состав денежных документов

Д-т сч. 56 "Денежные документы"

К-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

После окончания срока действия банковской карты осуществляется ее списание

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы"

К-т сч. 56 "Денежные документы".

3.3. Учет операций на специальных счетах

На специальных счетах в банках учитываются денежные средства, находящиеся в

аккредитивах, чековых книжках, на текущих, особых и других счетах, денежные средства целевого финансирования и использования, если они подлежат обособленному хранению и использованию. Для учета каждого вида денежных средств открываются соответствующие субсчета к счету 55 "Специальные счета в банках":

Д **Счет 55 "Специальные счета в банках"** **К**

Поступление денежных средств	Корреспондирующий счет	Списание денежных средств	Корреспондирующий счет
Сальдо — остаток денежных средств на начало периода	—		
При открытии аккредитивов, выдаче чековых книжек за счет собственных средств или кредитов банка	51, 52, 90, 92	В оплату счетов поставщиков и подрядчиков	60, 76
		При возврате неиспользованных	51, 52
Целевого финансирования	96		
На текущие счета филиалов и структурных единиц организации, выделенных на отдельный баланс	51, 52	В оплату расходов целевого назначения	07, 10, 12, 60 и др.
		При возврате целевого финансирования	96
На сберегательные и депозитные сертификаты	51, 52	В оплату текущих расходов филиалов и структурных единиц организации, выделенных на отдельный баланс	07, 08, 10, 12, 20, 50,60, 69, 70, 71 и др.
		При погашении сберегательных и депозитных сертификатов	51, 52
Сальдо — остаток денежных средств на конец периода	—		

Денежные средства организации зачисляются в аккредитивы за счет собственных средств или кредитов банка. Используются средства с аккредитива для расчетов с поставщиками. Неиспользованные в аккредитивах средства восстанавливаются банком на тот счет, с которого они были перечислены.

При выдаче банком организации чековых книжек депонируются ее средства или кредиты банка. Депонированные средства списываются на основании выписки банка о погашении предъявленных ему чеков, которые были выданы организацией своим кредиторам. Суммы по чекам, выданным организацией, но не предъявленным к оплате в банк или не оплаченных банком, остаются на специальном счете. Оставшиеся неиспользованные чеки возвращаются в банк.

Организация может учитывать на отдельном субсчете счета 55 средства целевого финансирования (на содержание социальных учреждений, финансирование капитальных вложений, субсидии правительственных органов и др.), обособленно хранящиеся в банке.

На отдельных субсчетах счета 55 учитываются также текущие счета филиалов и других структурных единиц, входящих в состав организации и выделенных на отдельные балансы. Текущие счета открываются в местных учреждениях банков для осуществления текущих расчетов: выплаты заработной платы, командировочных сумм, на хозяйственные цели. Операции по текущим счетам отражаются аналогично операциям по расчетному счету.

На отдельных субсчетах счета 55 учитываются сберегательные и депозитные сертификаты.

Сберегательный (депозитный) сертификат удостоверяет сумму вклада, внесенного в банк, и права вкладчика (держателя сертификата) на получение по истечении установленного

срока суммы вклада и обусловленных в сертификате процентов в банке, выдавшем сертификат. Сертификат не может служить расчетным документом за проданные товары или оказанные услуги.

Денежные расчеты по купле-продаже депозитных сертификатов и выплата сумм по ним осуществляются только в безналичном порядке.

Сертификат может быть выдан только юридическому лицу, зарегистрированному на территории Российской Федерации или иного государства, использующего рубль в качестве официальной денежной единицы.

Срок обращения депозитного сертификата ограничивается одним годом. Сертификат может быть только срочным. Если срок получения сертификата просрочен, то такой сертификат становится документом до востребования. Может быть предусмотрена возможность досрочного получения депозита по пониженным процентам.

По депозитному сертификату может быть осуществлена уступка права требования: по сертификату на предъявителя — простым вручением этого сертификата; по именному сертификату (цессия) — путем оформления на оборотной стороне сертификата двустороннего соглашения лица, уступающего свои права (цедента), и лица, приобретающего эти права (цессионария). Соглашение подписывается лицами, уполномоченными юридическим лицом на совершение таких сделок, и скрепляется печатями.

Пример. Приобретен депозитный сертификат на срок 3 месяца на 40 000 руб., доходность — 60% годовых. При этом оформляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 55 "Специальные счета в банках" 40 000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 40 000 руб.;

Вариант 1: Переуступка требования по депозитному сертификату через 2 месяца после приобретения с учетом начисленных процентов оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 44 000 руб.

К-т сч. 55 "Специальные счета в банках" 40 000 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 4000 руб.

$$\left(40\,000 \cdot \frac{60\%}{100} \cdot \frac{2\text{ мес.}}{12\text{ мес.}} = 4000\text{ руб.}\right)$$

Получено от цессионария:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 44 000 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 44 000 руб.

Вариант 2. Погашен депозитный сертификат в оговоренный срок:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 40 000 руб.

К-т сч. 55 "Специальные счета в банках" 40 000 руб.;

начислено дохода по сертификату:

$$40000 \cdot \frac{60\%}{100} \cdot \frac{2мес.}{12мес.} = 6000руб.$$

при этом оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 6000 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 6000 руб.

Эта сумма дохода включается в состав налогооблагаемой прибыли и облагается налогом на прибыль в общем порядке (с 21.01.97).

3.4. Учет финансовых вложений

Понятие финансовых вложений, их виды и оценка

К финансовым вложениям относятся инвестиции организации в уставные капиталы и ценные бумаги других организаций, государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), предоставленные займы на территории России и за ее пределами.

По срокам инвестирования финансовые вложения подразделяются на долгосрочные (на срок более одного года) и краткосрочные (на срок менее одного года). Вложения в ценные бумаги,

по которым срок погашения (выкупа) не установлен (например, акции) относятся к долгосрочным или краткосрочным в зависимости от намерения получать доходы по ним более или менее одного года.

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Для синтетического учета финансовых вложений используются активные счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения" и 58 "Краткосрочные финансовые вложения".

К счету 06 могут быть открыты субсчета: 06-1 "Паи и акции", 06-2 "Облигации", 06-3 "Предоставленные займы"; к счету 58 открываются субсчета: 58-1 "Облигации и другие ценные бумаги", 58-3 "Предоставленные займы".

Учет вложений в уставные капиталы других организаций

Вклады в уставные капиталы других организаций могут производиться на территории страны и за рубежом как денежными средствами, так и имуществом предприятия (основными средствами, нематериальными и прочими активами). Внесенные вклады отражаются в учете по дебету счет 06 "Долгосрочные финансовые вложения" в корреспонденции с кредитом счетов, на которых учитывались ценности, переданные в счет этих вложений. Если внесены денежные средства в уставный капитал другой организации, то кредитуются расчетный и валютный счета. В случае взноса в уставный капитал материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) кредитуются счета реализации (46, 47, 48). Это связано с принятым порядком отражения операций по выбытию готовой продукции, основных средств, нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов через указанные счета реализации.

Объекты основных средств, нематериальных активов, материалы, МБП, товары, внесенные в уставный капитал другой организации, оцениваются по согласованной учредителями стоимости.

Приведем основные операции по счету 06 в этом случае.

Д Счет 06 "Долгосрочные финансовые вложения" (паи) К

Увеличение вложений в уставные капиталы других организаций	Корреспондирующие счета	Уменьшение вложений в уставные капиталы других организаций	Корреспондирующий счет
Сальдо — остаток вложений в уставные капиталы других организаций на начало периода	—		
При взносе в счет вклада денежных средств с расчетного, валютного счетов	51, 52	При возврате вклада другими организациями: • денежными средствами • имуществом	 51, 52 01, 10, 12, 41
При взносе в счет вклада: • готовой продукции • основных средств • нематериальных активов, материалов, МБП	 46 47 48		
Сальдо — остаток вложений в уставные капиталы других организаций на конец периода	—		

Аналитический учет вложений в уставный капитал других организаций ведется по каждой из них на территории страны и за рубежом, учредителем (участником) которого является данная организация.

Учет вложений в ценные бумаги

Ценной бумагой является документ, удостоверяющий имущественные права. К ценным

бумагам относятся: государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, акция и другие документы.

Облигация закрепляет право ее держателя на получение от лица, выпустившего облигацию, в предусмотренный ею срок номинальной стоимости и фиксированного в ней процента от этой стоимости.

Вексель удостоверяет обязательство векселедателя выплатить по наступлении предусмотренного векселем срока полученные взаймы денежные суммы.

Акция закрепляет право ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Основные операции с финансовыми вложениями в ценные бумаги, осуществляемые организацией:

• приобретение ценных бумаг;

• амортизация разности между покупной и номинальной стоимостью (по долговым ценным бумагам);

• продажа ценных бумаг;

• погашение (по облигациям);

• начисление дохода по ценным бумагам.

Приведем основные операции по счетам 06 и 58 в данном случае.

Счет 06 "Долгосрочные финансовые вложения"
Д Счет 58 "Краткосрочные финансовые вложения" К

Поступление ценных бумаг	Корреспондирующий счет	Выбытие ценных бумаг	Корреспондирующий счет
Сальдо — стоимость ценных бумаг на начало периода	—		
Приобретение ценных бумаг	08	Начисление месячного Дохода по государственным ценным бумагам, Приобретенным по ценам выше их номинальной стоимости	76
Начисление месячного дохода по государственным ценным бумагам, приобретенным по ценам ниже номинальной стоимости	80		
		Погашение и реализация Ценных бумаг	48
Сальдо — стоимость ценных бумаг на конец периода	—		

Аналитический учет ценных бумаг ведется по их видам и срокам инвестирования.

Учет фактических затрат на приобретение ценных бумаг ведется на счете 08 "Капитальные вложения", субсчет "Вложения в ценные бумаги". На нем учитываются суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу, специализированным организациям и лицам за информационные, консультационные услуги по приобретению ценных бумаг; вознаграждения посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги; уплаченные проценты по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их на бухгалтерский учет и другие расходы, связанные с приобретением ценных бумаг. Приобретенные ценные бумаги приходуются на счета 06 или 58 со счета 08 в общей сумме фактических затрат.

Пример. Приобретены 100 акций у АО "Союз-банк" по цене 20 руб. за акцию (номинал — 10 руб.). Посредником в сделке выступила брокерская фирма "ИНЕС". Комиссионное вознаграждение — 2% суммы сделки.

АО "Союз-банк" уплачена стоимость акций в размере 2000 руб., брокерской фирме уплачено комиссионное вознаграждение в размере 40 руб. (2000 х 2/100), в том числе НДС — 6,67 руб. При этом оформляются бухгалтерские записи:

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения" 2040 руб.
(цена + комиссионное вознаграждение)
К-т сч. 51 "Расчетный счет" (общая сумма) 2040 руб.;
Д-т сч. 06 "Долгосрочные финансовые вложения" 2040 руб.
К-т сч. 08 "Капитальные вложения" 2040 руб.

При приобретении облигаций по стоимости, включающей часть процента (дохода), начисленного продавцом с момента его последней выплаты, делаются следующие записи.

Пример. Приобретены 100 долгосрочных облигаций АО "ТТТ", номинальная стоимость облигаций — 10 руб., покупная — 15 руб.; проценты, начисленные продавцом с момента их последней выплаты, — 5 руб. на облигацию:

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения" 1500 руб.
(покупная цена)
Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", субсчет "Процент по облигациям оплаченный" (начисленный продавцом процент) 500 руб.
К-т сч. 51 "Расчетный счет" — 200 руб.
(общая стоимость облигаций);
Д-т сч. 06 "Долгосрочные финансовые вложения" 1500 руб.
К-т сч. 08 "Капитальные вложения" 1500 руб.

По государственным ценным бумагам, имеющим срок погашения, производится амортизация разницы между номинальной и покупной стоимостью, списывается она в течение

срока действия ценной бумаги равномерно на счет 80 "Прибыли и убытки".

Таким образом, к моменту погашения государственная ценная бумага имеет балансовую стоимость, равную ее номинальной стоимости. Ниже приведены примеры записи операций на счетах для случаев, когда номинальная цена ценной бумаги выше покупной (пример 1) и покупная цена выше номинальной (пример 2).

Пример 1. Куплены государственные долгосрочные облигации на срок 10 лет, из расчета дохода — 10 % годовых, номинальная стоимость — 100 руб., покупная цена — 80 руб.

Ежегодная сумма дохода — 10 руб. (100•0,1). Разница между номинальной стоимостью и покупной ценой: 100 - 80 = 20 руб.

В расчете на год разница составляет: 20 : 10=2 руб.

Покупка облигаций оформляется бухгалтерскими записями:

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения" 80 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 80 руб.;

Д-т сч. 06 "Долгосрочные финансовые вложения" 80 руб.

К-т сч. 08 "Капитальные вложения" 80 руб.

Ежегодно начисляется доход предприятия по облигациям:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 10 руб.

Д-т сч. 06-2 "Облигации" 2 руб.

(годовая сумма разницы между номинальной и покупной ценой)

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 12 руб. (10+2)

Получен доход организацией от облигаций на расчетный счет:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 10 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 10 руб.

Начисление дохода производится в течение всего срока действия облигаций (10 лет). Через 10 лет по дебету счета 06-2 накопится разница между номинальной и покупной ценой (20 руб.), и к моменту погашения облигации их оценка будет равна номинальной цене (80 + 20 = 100 руб.).

Пример 2. Приобретены государственные облигации на срок 10 лет, доход — 10 % годовых, номинальная стоимость — 80 руб., покупная цена — 100 руб.:

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения" 100 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 100 руб.

Д-т сч. 06 "Долгосрочные финансовые вложения" 100 руб.

К-т сч. 08 "Капитальные вложения" 100 руб.

Начислен ежегодный доход:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 8 руб.

К-т сч. 06-2 "Облигации" [(100 - 80) : 10] 2 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" [(8 - 2)] 6 руб.

Получен доход на расчетный счет:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 8 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 8 руб.

Начисление дохода производится в течение всего срока действия облигации. Таким образом, через 10 лет по кредиту счета 06-2 накопится разница между номинальной и покупной ценой; оценка облигации составит номинальную цену (80 руб.).

Операции по продаже ценных бумаг отражаются в бухгалтерском учете на счете 48 "Реализация прочих активов". Определение результата от реализации ценных бумаг осуществляется по следующей модели:

(+) Выручка от реализации ценных бумаг

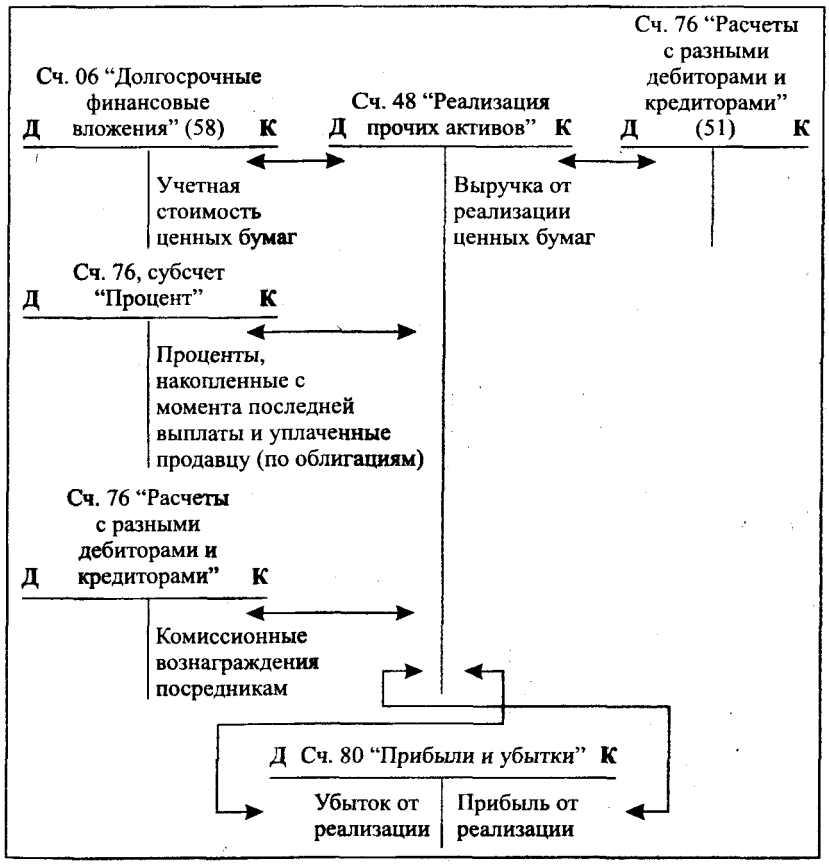
(-) Учетная стоимость ценных бумаг

(-) Расходы от реализации ценных бумаг

(-) Проценты по облигациям, накопленные с момента последней выплаты и уплаченные продавцам облигаций

(=) Результат от реализации (прибыль или убыток)

Принципиальная схема учета операций по продаже ценных бумаг имеет следующий вид:



При продаже ценных бумаг их учетная стоимость, отражаемая по дебету счета 48 "Реализация прочих активов" и кредиту счета 06 "Долгосрочные финансовые вложения" или 58 "Краткосрочные финансовые вложения", определяется одним из следующих методов, выбранным советом директоров, в соответствии с учетной политикой: метод средней цены, метод ФИФО, метод ЛИФО.

По *методу средней цены* учетная стоимость продаваемых ценных бумаг ($У_{цбi}$) определяется следующим образом;

$$У_{цбi} = К_{рi} \times У_{срi},$$

где $К_{рi}$ — количество реализуемых ценных бумаг i-го вида, шт.;

$У_{срi}$ — средняя учетная стоимость одной ценной бумаги i-го вида, руб./шт.

$$У_{срi} = \frac{Б_{цбi}}{К_{цбi}},$$

где $Б_{цбi}$ — общая балансовая учетная стоимость ценных бумаг i-го вида, принадлежащих организации, руб.;

$К_{цбi}$; — общее количество ценных бумаг i-го вида, принадлежащих организации, шт.

По *методу ФИФО* учетная стоимость продаваемых ценных бумаг принимается равной учетной стоимости первой партии купленных ценных бумаг данного вида, затем второй, третьей и т.д.

По *методу ЛИФО* учетная стоимость продаваемых ценных бумаг принимается равной учетной стоимости последней партии купленных ценных бумаг данного вида, затем предпоследней и т.д.

В течение отчетного года на предприятии может использоваться только один из рекомендуемых методов.

Пример. Организация приобрела три пакета акций АО "ТТТ" с целью их перепродажи:

1-й пакет — 100 шт. по цене 20 руб./шт.;
2-й пакет — 200 шт. по цене 30 руб./шт.;
3-й пакет — 50 шт. по цене 40 руб./шт.
Проданы пакеты акций АО "ТТТ":
1-й пакет — 50 шт.;
2-й пакет — 150 шт.
Определим учетную стоимость реализуемых пакетов по разным методам.
По методу средней оценки.
1. Рассчитываем учетную среднюю цену одной акции АО "ТТТ":

$$Уср = \frac{100 \times 20 + 200 \times 30 + 50 \times 4}{100 + 200 + 50} = 28{,}57\, руб./шт.$$

2. Рассчитываем учетную стоимость реализуемого пакета акций АО "ТТТ":
1-й пакет — 50 шт. х 28,57 руб./шт. = 1428,5 руб.
2-й пакет — 150 шт. х 28,57 руб./шт. = 4285,5 руб.
Итого 5714 руб.

По методу ФИФО:
1. Принимаем учетную стоимость реализуемых партий акций АО "ТТТ", начиная с учетной стоимости первых партий:
1-й пакет — 50 шт. х 20 руб./шт. = 1000 руб.
2-й пакет — 50 шт. х 20 руб./шт. = 1000 руб.
100 штук х 30 руб./шт. = 3000 руб.
Итого 5000 руб.

По методу ЛИФО:
1. Принимаем учетную стоимость реализуемых партий акций АО "ТТТ", начиная с учетной стоимости последних партий:
1-й пакет — 50 шт. х 40 руб./шт. = 2000 руб.
2-й пакет — 150 шт. х 30 руб./шт. = 4500 руб.
Итого 6500 руб.

Рассмотрим несколько примеров реализации финансовых вложений в ценные бумаги.

Пример 1. Организация реализовала 50 акций АО "ТТТ" по продажной цене 50 руб. за акцию. Учетная стоимость реализованных акций, определенная по методу средней оценки, равна 28,57 руб./шт. Акции проданы финансовой компании "ТДК", которая и зарегистрировала сделку.
Получено от финансовой компании "ТДК" за проданные акции:
Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 2500 руб.
К-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 2500 руб.
По акту переданы акции АО "ТТТ" финансовой компании "ТДК". В реестр акционеров АО "ТТТ" внесены изменения. Списывается учетная стоимость реализованных акций бухгалтерской записью:
Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1428,5 руб.
К-т сч. 58 "Краткосрочные финансовые вложения" 1428,5 руб.
Определяется прибыль от реализации акций АО "ТТТ" — (2500 — 1428,5 = 1071,5 руб.)
Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1071,5 руб.
К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 1071,5 руб.

Пример 2. Организация обменяла 100 акций АО "ТТТ" на 100 акций АО "МНН", принадлежащих брокерской фирме "Петров и К°". Сумма сделки по согласованной оценке составила 5000 руб., сделка зарегистрирована брокерской фирмой "Петров и К°".
Получено по акту от брокерской фирмы "Петров и К°" 100 акций АО "МНН" по согласованной оценке 5000 руб.; оформляется бухгалтерская запись:
Д-т сч. 06 "Долгосрочные финансовые вложения" 5000 руб.
К-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 5000 руб.
Переданы по акту брокерской фирме "Петров и К°" 100 акций АО "ТТТ".
Учетная стоимость акций АО "ТТТ" по принятому в учетной политике методу ЛИФО равна:
50 шт. • 40 руб./шт. и 50 шт. • 30 руб./шт. Списывается учетная стоимость реализованных акций бухгалтерской записью:
Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 3500 руб.
К-т сч. 58 "Краткосрочные финансовые вложения" 3500 руб.
определяется результат от операции обмена ценных бумаг — (5000 — 3500 = 1500 руб.) —
Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1500 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 1500 руб.

Пример 3. Организация продала 100 долгосрочных государственных облигаций, номинальная стоимость— 10 руб. Облигации имеют срок погашения 10 лет, годовой доход — 20 %. Приобретены эти облигации были 2,5 года назад по покупной стоимости 15 руб. за облигацию. За два года проценты по облигациям были организацией получены, за третий год — не получены.

Стоимость этих облигаций на счете 06 "Долгосрочные финансовые вложения" с учетом погашения разницы между номинальной и покупной стоимостью в течение двух лет к моменту продажи равна:

$$1500 - 2 \cdot \frac{1500 - 1000}{10} = 1400\,руб.$$

Облигации проданы за 2000 руб. с учетом начисленных процентов за 6 месяцев третьего года:

$$1000 \cdot \frac{20}{12 \cdot 100} \cdot 6 = 100\,руб.$$

От организации, купившей облигации, на расчетный счет поступили деньги; оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 200 руб.
К-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 200 руб.;
списывается учетная стоимость реализованных облигаций:
Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1400 руб.
К-т сч. 06 "Долгосрочные финансовые вложения" 1400 руб.;
определяется результат от реализации облигаций (2000 — 1400 = 600 руб.) –
Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 600 руб.
К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 600 руб.

Дивиденды по акциям и проценты по облигациям и другим ценным бумагам начисляются в процентах к номинальной стоимости. Их начисление отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами"
К-т сч. 80 "Прибыли и убытки".

Получение дивидендов и процентов оформляется так:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет"
К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Облигации по истечении срока их действия погашаются по номинальной стоимости; при этом производятся следующие бухгалтерские записи:

списание балансовой стоимости облигаций -
Д-т сч. 48; К-т счетов 06, 58;
зачисление денег на расчетный счет за погашаемые облигации -
Д-т сч. 51; К-т сч. 48;
списание результата от погашения — прибыль или убыток —
Д-т сч. 48; К-т сч. 80 — прибыль;
Д-т сч. 80; К-т сч. 48 — убыток.

Налогообложение операций по ценным бумагам

Операции по купле-продаже ценных бумаг не облагаются НДС в соответствии с Законом "О налоге на добавленную стоимость" (ст. 5 п. "ж").

Обложение другими налогами полученного дохода от продажи ценных бумаг производится следующим образом:

• при продаже любых ценных бумаг, кроме государственных ценных бумаг, полученный от продажи доход включается в налогооблагаемую прибыль и облагается налогом на прибыль. По акциям и облигациям, обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, рыночная цена которых определяется в соответствии с законом "О рынке ценных бумаг", убытки от их реализации (выбытия) по цене не ниже установленной предельной границы колебаний рыночной цены могут быть отнесены на уменьшение доходов от реализации (выбытия) данной категории ценных бумаг. Предельная граница колебаний рыночной цены эмиссионных ценных бумаг, допущенных к

обращению, установлена ФК ЦБ РФ в размере 19,5% .

Убытки по операциям с ценными бумагами, не имеющими рыночной котировки или не обращающимся на организованном рынке ценных бумаг, могут быть отнесены на уменьшение доходов от реализации данной категории ценных бумаг;

• при продаже процентных (купонных) государственных ценных бумаг разница между накопленным процентным (купонным) доходом, полученным в цене продажи от покупателей и накопленным процентным (купонным) доходом, уплаченным продавцу при приобретении ценной бумаги:

по ценным бумагам, эмитированным до 21.01.97, не облагается налогом на доходы и не включается в налогооблагаемую прибыль;

по ценным бумагам, эмитированным после 21.01.97, облагается налогом на доходы по ставке 15% и не включается в налогооблагаемую прибыль.

Сумма остального дохода, полученного при продаже данных ценных бумаг, включается в налогооблагаемую прибыль и облагается налогом на прибыль в общем порядке.

При продаже государственных дисконтных ценных бумаг сумма полученного дохода:

по ценным бумагам, эмитированным до 21.01.97, не облагается налогом на доходы и не включается в налогооблагаемую прибыль;

по ценным бумагам, эмитированным после 21.01.97, облагается налогом на доходы и не включается в налогооблагаемую прибыль.

Суммы убытков, полученных при продаже государственных ценных бумаг, принимаются для целей налогообложения в порядке, представленном выше для акций и облигаций.

Доход по ценным бумагам, полученный в виде дивидендов и процентов, облагается налогами в следующем порядке:

• дивиденды по акциям облагаются налогом на доходы по ставке 15% у источника дохода и не включаются в налогооблагаемую прибыль;

• проценты по государственным ценным бумагам, эмитированным до 21.01.97, не облагаются налогом на доходы по ставке 15% и не включаются в налогооблагаемую прибыль;

• проценты по государственным ценным бумагам, эмитированным после 21.01.97, облагаются налогом на доходы по ставке 15% и не включаются в налогооблагаемую прибыль;

• проценты по всем остальным ценным бумагам (финансовые векселя, депозитные сертификаты и др.) включаются в налогооблагаемую прибыль и облагаются налогом на прибыль в общем порядке.

По государственным ценным бумагам (ГКО и ОФЗ), выпущенным до 17.08.98, введен особый порядок налогообложения. Прибыль, полученная предприятием в результате выкупа ГКО и ОФЗ, не подлежит налогообложению при условии направления полученных денежных средств на приобретение вновь выпускаемых государственных ценных бумаг.

Доход, полученный от погашения ОФЗ в виде накопленного купонного дохода и по ГКО в виде разницы между номинальной и балансовой стоимостью, также не облагается налогом на доходы при условии инвестирования полученных средств в новые государственные ценные бумаги.

Учет вложений в предоставленные займы

По договору займа организация (заимодавец) передает другой организации (заемщику) деньги, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа). Независимо от суммы договор займа заключается между организациями в письменной форме.

Основные операции по счетам 06 и 58 в этом случае приведены ниже.

Счет 06-3 (58-3) "Долгосрочные финансовые вложения"
("Краткосрочные финансовые вложения"
Д представленные займы) К

Выдача займов другим организациям	Корреспондирующий счет	Возврат займов другими организациями	Корреспондирующий счет
Сальдо — остаток выданных займов на начало периода	—		
В денежной форме	50, 51, 52	В денежной форме	50, 51, 52
Сальдо — остаток выданных займов на конец периода	—		

Аналитический учет предоставленных займов ведется по заемщикам и срокам возврата займов.

ГЛАВА 4

УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

4.1. Понятие долгосрочных инвестиций и задачи их учета

Под **долгосрочными инвестициями** понимаются затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, финансовых вложений в ценные бумаги.

Долгосрочные инвестиции связаны с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроизводственной сферы; приобретением основных средств; зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов или их частей; приобретением земельных участков и объектов природопользования; приобретением и созданием активов нематериального характера; приобретением ценных бумаг.

Задачами бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций являются:

• своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов по строительству объектов в разрезе видов затрат и объектов;

• обеспечение контроля за ходом строительства и вводом в действие объектов основных средств;

• правильное определение и отражение инвентарной стоимости объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования, нематериальных активов и ценных бумаг;

• контроль за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

4.2. Синтетический учет долгосрочных инвестиций

Учет долгосрочных инвестиций регламентируется положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, положением "Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство" (ПБУ 2/94), порядком отражения в бухгалтерском учете операций с ценными бумагами и другими нормативными документами.

Объектами долгосрочных инвестиций являются объекты основных средств, нематериальных активов и ценных бумаг.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на счете 08 "Капитальные вложения" по субсчетам: 08-1 "Приобретение земельных участков", 08-2 "Приобретение объектов природопользования", 08-3 "Строительство объектов основных средств", 08-4 "Приобретение отдельных объектов основных средств", 08-5 "Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств", 08-6 "Приобретение нематериальных активов", 08-10 "Приобретение ценных бумаг":

Продолжение

Увеличение вложений	Корреспондирующий счет	Уменьшение вложений	Корреспондирующий счет
Сальдо - остаток незавершенных капитальных вложений на начало периода.	—		
При подрядном способе выполнения строительно-монтажных работ согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядчиков:		Приемка законченных строительством объектов (зданий, сооружений, оборудования, требующего монтажа):	
		• выполненных подрядным	01
• стоимость строительных работ (с НДС)	60	• выполненных хозяйственным способом	46
• стоимость работ по монтажу оборудования (с НДС)	60	• оборудования, не требующего монтажа	01
		• малоценные и быстро изнашивающиеся предметы, инвентарь, учтенные в затратах	12-1
При хозяйственном способе выполнения строительно-монтажных работ фактически произведенные затраты;			
		• затраты, не увеличивающие стоимость основных средств	88
• по строительным работам	10, 12, 13, 70, 69, 60, 76 ...		

Увеличение вложений	Корреспондирующий счет	Уменьшение вложений	Корреспондирующий счет
• по монтажу оборудования	10, 12, 13, 70, 69, 60, 76...		
• НДС по фактически произведенным затратам	68 НДС		
Стоимость оборудования, сданного в монтаж:			
• приобретенного застройщиком (без НДС)	07		
• транспортно-заготовительные расходы (без НДС)	07		
• приобретенного подрядчиком (без НДС)	60		
Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструментов, инвентаря (без НДС)	60		

Прочие капитальные затраты (с НДС)	60		
Затраты, не увеличивающие стоимость основных средств (с НДС)	51, 60, 76, 70, 69...		
Стоимость отдельных объектов основных средств - без строительства (без НДС)	60	Приемка отдельных объектов основных средств	01
Стоимость земельных участков и объектов природопользования (без НДС)	60	Приемка земельных участков и объектов природопользования	01
Стоимость нематериальных активов:		Приемка нематериальных активов	04
• приобретаемых (без НДС)	60		
• создаваемых своими Силами	10, 12, 13, 70, 69...		
НДС по затратам, произведенным своими силами	68 НДС		
Стоимость ценных бумаг	60	Приемка ценных бумаг	06, 58
Сальдо - остаток незавершенных капитальных вложений на конец периода	—		

По дебету соответствующих субсчетов счета 08 отражаются фактически произведенные затраты по объектам долгосрочных инвестиций. Общая сумма затрат по каждому объекту долгосрочных инвестиций представляет собой его инвентарную стоимость. При вводе в эксплуатацию (постановке на учет) объекта долгосрочных инвестиций инвентарная стоимость данного объекта списывается с кредита счета 08 (соответствующего субсчета) в дебет счетов, учитывающих конкретные объекты: 01 — основные средства, 04 — нематериальные активы, 06, 58 — ценные бумаги.

Учет долгосрочных инвестиций в основные средства изложен в гл. 5, в нематериальные активы — в гл. 6, в ценные бумаги — в гл. 3.

4.3. Учет финансирования долгосрочных инвестиций

Финансирование долгосрочных инвестиций осуществляется за счет собственных и привлеченных средств. Источниками собственных средств организации являются амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, нераспределенная прибыль, фонды накопления и социальной сферы. Источниками привлеченных средств могут быть долгосрочные кредиты банков, займы, ассигнования из бюджета и внебюджетных фондов, целевое финансирование других организаций и лиц.

По одним источникам собственных средств действующий план счетов не предусматривает их создания, по другим — использования созданных источников, определяя лишь исключения из общего правила.

Амортизационные отчисления включаются в себестоимость создаваемой продукции (работ, услуг). На счетах бухгалтерского учета начисление амортизации основных средств и нематериальных активов отражается как увеличение износа основных средств и амортизации нематериальных активов (на регулирующих счетах 02 и 05). Износ не является источником собственных средств, но он может быть использован для определения возмещаемой суммы амортизационных

отчислений за отчетный период. Поступившая на расчетный счет выручка от реализации продукции (работ, услуг) содержит в себе возмещенную часть амортизационных отчислений и является реальным источником финансирования инвестиций. Размер данного источника организация определяет расчетным путем.

Организациям сферы материального производства, осуществляющим инвестирование чистой прибыли в объекты основных средств, предоставляется льгота по налогу на прибыль. При этом в расчет принимается сумма фактически произведенных затрат, учтенных на счете 08, с начала года за вычетом износа, начисленного по собственным основным средствам на счете 02 - с начала года. Льгота по налогу на прибыль предоставляется также организациям, осуществляющим жилищное строительство.

Нераспределенная прибыль в качестве источника собственных средств организации имеет место тогда, когда финансовый результат ее деятельности превышает сумму платежей в бюджет налога на прибыль и других отвлечений прибыли, оставшейся в ее распоряжении. В этом случае она может оставить в балансе прибыль не распределенной либо образовать из нее фонды накопления и социальной сферы в соответствии с учредительными документами. Созданные фонды накопления и социальной сферы, как правило, не списываются. Данные фонды (по дебету счета 88) уменьшаются только в случаях направления их сумм на погашение убытка отчетного года, распределения их между учредителями и списания за счет фондов затрат, связанных с созданием нового имущества, но не включаемых в первоначальную стоимость этого имущества по установленному порядку. Именно поэтому фонды накопления и потребления выступают в качестве финансового обеспечения производственного и социального (в части капитальных вложений) развития.

Источники привлеченных средств отражаются на счетах бухгалтерского учета по дебету счетов денежных средств в корреспонденции со счетами, учитывающими долги заимодавцам: кредит сч.92 "Долгосрочные кредиты банков" – банкам, кредит сч.95 "Долгосрочные займы" – другим юридическим и физическим лицам, кредит сч.96 "Целевые финансирование и поступления" – юридическим и физическим лицам - участникам долевого строительства.

Ассигнования из бюджета или внебюджетных фондов, полученные на безвозмездной основе, учитываются по дебету счетов денежных средств и кредиту счета 96. Средства, полученные из указанных источников на возвратной основе, отражаются по дебету счетов денежных средств и кредиту счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

ГЛАВА 5
УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

5.1. Понятие основных средств, их классификация и оценка

Основные средства — часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг, либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев. Не относятся к основным средствам и учитываются в составе средств в обороте предметы, используемые в течение периода менее 12 месяцев независимо от их стоимости, предметы стоимостью на дату приобретения не более стократного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда за единицу независимо от срока их полезного использования и иные предметы, устанавливаемые организацией исходя из правил положений по бухгалтерскому учету.

Срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей ее деятельности, определяемый для принятых к бухгалтерскому учету основных средств в соответствии с установленным порядком. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя (объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта).

С 1 января 1999 г. руководитель организации имеет право установить меньший лимит стоимости предметов для принятия их к бухгалтерскому учету в составе оборотных средств.

Основные средства в учете классифицируются по разным признакам: по составу и назначению, по направленности использования, по степени использования, по принадлежности и др.

По составу и назначению основные средства подразделяются на следующие группы:

- земельные участки;
- объекты природопользования;
- здания;
- сооружения;
- машины и оборудование;
- транспортные средства;
- производственный и хозяйственный инвентарь;
- рабочий, продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения;
- другие виды основных средств.

Земельные участки — переданные в соответствии с действующим законодательством организации в собственность участки земли.

Объекты природопользования — лесные и водные угодья, месторождения полезных ископаемых, переданные организации в собственность в соответствии с действующим законодательством.

Здания — архитектурно-строительные объекты, назначением которых является создание условий (защита от атмосферных воздействий и пр.) для труда, социально-культурного обслуживания населения и хранения материальных ценностей. К ним относятся производственные корпуса, склады, гаражи и др. В состав зданий входят коммуникации внутри зданий, необходимые для их эксплуатации, а именно: система отопления, водопровод, газопровод, канализация, сети

электропроводки, телефонов и сигнализации, вентиляция, подъемники и лифты.

Сооружения — инженерно-строительные объекты, предназначенные для создания условий, необходимых для осуществления производственного процесса путем выполнения технических функций, не связанных с изменением предмета труда, или для осуществления непроизводственных функций. К ним относятся: нефтяные скважины, плотины, эстакады, мосты, автомобильные дороги и др. К сооружениям также относятся законченные функциональные устройства для передачи энергии и информации: линии электропередач, теплоцентрали, трубопроводы, радиорелейные линии, кабельные линии связи и др.

Машины и оборудование — устройства, преобразующие энергию, материалы и информацию. В зависимости от основного (преобладающего) назначения машины и оборудование делятся на энергетические (силовые), рабочие и информационные.

К **энергетическому оборудованию** (силовым машинам и оборудованию) относятся машины-генераторы, производящие тепловую и электрическую энергию, и машины-двигатели, превращающие энергию любого вида (энергию воды, ветра, тепловую, электрическую) в механическую. Это паровые котлы, двигатели, турбины, генераторы и др.

К **рабочим машинам и оборудованию** относятся машины, инструменты и прочие виды оборудования, предназначенные для механического, термического и химического воздействия на предметы труда с целью изменения его формы, свойств, состояния. Данная подгруппа основных средств включает все виды технологического оборудования для производства технологической продукции, оборудование сельскохозяйственное, транспортное, строительное, торговое и др.

Информационное оборудование предназначено для преобразования и хранения информации. К нему относится оборудование системы связи (оборудование телефонной, телеграфной, факсимильной связи); средства измерения и управления (измерительные приборы, регулирующие устройства, оборудование и устройства сигнализации); средства вычислительной техники; оргтехники (множительно-копировальная техника, пишущие машинки, калькуляторы).

Транспортные средства — средства передвижения, предназначенные для перемещения людей и грузов. К ним относятся легковые и грузовые автомобили, автобусы, прицепы и полуприцепы, суда транспортные всех типов, самолеты, вертолеты и др.

Производственный инвентарь — предметы технического назначения, участвующие в производственном процессе. К ним относятся емкости для хранения жидкостей (чаны, бочки, баки), устройства для облегчения производственных операций (рабочие столы, стеллажи) и др.

Хозяйственный инвентарь — предметы конторского и хозяйственного обзаведения, непосредственно не используемые в производственном процессе. К ним относятся часы, предметы противопожарного назначения, спортивный инвентарь и др.

Рабочий, продуктивный и племенной скот — лошади, волы и прочие рабочие животные; коровы, овцы и другие животные, которые используются для получения продуктов (молока, шерсти); жеребцы-призводители и племенные кобылы (нерабочие), быки-производители, коровы, хряки-производители и прочий племенной скот.

К **многолетним насаждениям** относятся все виды искусственных насаждений: плодово-ягодные (деревья и кустарники), озеленительные и декоративные (на территории организации, улице, площади), живые изгороди.

К **основным средствам** относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

Капитальные вложения в многолетние насаждения, коренное улучшение земель включаются в состав основных средств ежегодно в сумме затрат, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

К другим видам основных средств относятся фонды библиотек, органов научно-технической информации, архивов, музеев, животные цирков, зоопарков, служебные собаки и прочее.

По направленности использования основные средства подразделяются на производственные и непроизводственные.

К **производственным основным средствам** относятся объекты, использование которых направлено на систематическое получение прибыли как основной цели деятельности, т.е. использование в процессе производства промышленной продукции, в строительстве, сельском хозяйстве,

торговле и общественном питании и других видах деятельности.

К **непроизводственным основным средствам** относятся объекты, которые не участвуют в производственном процессе и используются для непроизводственного потребления (жилые дома, больницы, поликлиники и др.).

По степени использования основные средства подразделяются на **действующие**, находящиеся в эксплуатации, и **бездействующие**, находящиеся на консервации или в запасе.

По принадлежности основные средства подразделяются на **собственные**, принадлежащие организации, и **арендованные**, не принадлежащие организации и находящиеся во временном пользовании за определенную плату.

Основные средства оцениваются по первоначальной, восстановительной и остаточной стоимости.

Первоначальная стоимость представляет собой величину, зависящую от источника поступления основных средств. Для объектов, внесенных учредителями (участниками) в счет их вкладов в уставный капитал, первоначальная стоимость определяется в денежной оценке, согласованной учредителями (участниками). Для объектов, изготовленных в самой организации, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц, первоначальная стоимость равна сумме фактических затрат по возведению (сооружению) или приобретению этих объектов.

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств могут быть: суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам, за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; регистрационные сборы, государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств; таможенные пошлины и иные платежи; невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств; иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств. Не включаются в фактические затраты на приобретение основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением основных средств.

Для объектов, полученных по договору дарения и иных случаях безвозмездного поступления, первоначальной стоимостью признается рыночная их стоимость на дату оприходования. Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств, является стоимость обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском учете.

Первоначальная стоимость конкретного объекта основных средств может изменяться при производстве работ капитального характера, т.е. в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов. При реконструкции и модернизации объекта первоначальная его стоимость увеличивается, при частичной ликвидации и демонтаже — уменьшается. Увеличение (уменьшение) первоначальной стоимости основных средств относится на добавочный капитал.

Восстановительная стоимость — стоимость воспроизводства основных фондов по действующим на определенную дату рыночным ценам. Чаще всего восстановительная стоимость появляется в результате переоценки основных средств, проводимых по решению правительства. За последние годы проведены переоценки основных средств по состоянию на 1 июля 1992 г., 1 января 1994 г., 1 января 1995 г., 1 января 1996 г., 1 января 1997 г. С 1 января 1998 г. организация имеет право не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам с отнесением возникающих разниц на добавочный капитал организации.

Остаточная стоимость — расчетная величина, определяемая как разность между первоначальной (восстановительной) стоимостью и износом. По остаточной стоимости отражаются основные средства в балансе.

5.2. Синтетический учет основных средств

Учет основных средств регламентируют следующие нормативные документы: Положение по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/97; Общероссийский классификатор основных фондов; Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств.

Жизненный цикл основных средств содержит следующие этапы: поступление — участие в производственном процессе – выбытие.

Учет основных средств в бухгалтерии ведется по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов. Инвентарным объектом является объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивный обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющий собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы. Входящие в комплекс один или несколько предметов одного или разного назначения имеют общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, могут выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. При наличии у одного объекта нескольких частей, имеющих разный срок полезного использования, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

Каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер по серийно-порядковой системе кодирования, который указывается в первичных документах и сохраняется в течение всего жизненного цикла объекта. На каждый инвентарный объект открывается инвентарная карточка.

Синтетический учет основных средств ведется на счете 01 "Основные средства". Основные средства на нем показываются по первоначальной (восстановительной) стоимости:

Д **Счет 01 "Основные средства"** **К**

Поступление основных средств	Коррес-пондирующий счет	Выбытие основных средств	Корреспондирую-щий счет
Сальдо — стоимость основных средств на начало периода	—		
Возврат лизингового имущества от лизингополучателя	03	Вклад в уставный капитал	47
Ввод в эксплуатацию основных средств	08, 46	Реализация и ликвидация основных средств	47
Ввод в эксплуатацию временных (титульных) зданий и сооружений	30	Недостача и порча, выявленные при	47
Вклад в уставный капитал	75		
Неучтенные объекты, выявленные при инвентаризации	80		
Безвозмездное получение основных средств	87-3	Безвозмездная передача основных средств	47
Сальдо — стоимость основных средств на конец периода	—	Вклад в совместную Деятельность	47

Учет поступления основных средств

Основные средства в организацию могут поступать в виде:

• вклада в уставный капитал;

• безвозмездного получения;

• приобретения;

• оприходования неучтенных объектов и др.

При **вкладе основных средств в уставный капитал** учредителем организации их стоимость определяется по согласованной оценке учредителей. Вклады в уставный капитал НДС не облагаются.

Безвозмездное получение основных средств от юридического лица отражается в составе добавочного капитала по рыночной стоимости (дебет сч. 01, кредит сч. 87-3) и подлежит включению в состав налогооблагаемой прибыли расчетным путем.

С вводом в действие второй части Гражданского кодекса РФ с 01.03.96 в соответствии со статьей 575 в отношениях между коммерческими организациями не допускается дарение, за исключением обычных подарков, стоимость которых не превышает 5 ММОТ.

Организация, получившая безвозмездно основные средства, учитывает их на счете 01 по рыночной стоимости, права на возмещение (зачет) НДС по таким основным средствам не имеет и сама не является плательщиком НДС.

Основные средства приобретаются за счет капитальных вложений, которые могут осуществляться в следующих формах:

• строительство объектов основных средств;

• приобретение отдельных объектов основных средств.

Учет затрат на строительство объектов основных средств включает следующие этапы:

• учет незавершенного строительства;

• учет законченного строительства.

Структура затрат при строительстве объектов основных средств включает следующие их

виды:

• затраты на строительные работы;

• затраты по монтажу оборудования;

• стоимость оборудования, сданного в монтаж;

• стоимость оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;

• прочие капитальные затраты;

• затраты, не увеличивающие стоимости основных средств.

При приобретении основных средств путем строительства (здания, сооружения, передаточные устройства и т.п.) учет ведется в зависимости от способа строительства: подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе строительства строительные работы выполняются сторонней организацией-подрядчиком и по их окончании принимаются у подрядчика. Стоимость строительных работ определяется в соответствии с договором подряда и может рассчитываться следующими способами:

• на основе стоимости (цены), определяемой в соответствии с проектом (твердая цена), с учетом оговорок в договоре на строительство, касающихся порядка их изменения;

• на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, оцененных в текущих ценах, плюс согласованная договором на строительство прибыль подрядчика (открытая цена).

Стоимость строительных работ увеличивается на сумму НДС по соответствующей ставке.

Затраты застройщика по принятым к оплате или оплаченным подрядным работам, выполненным подрядчиками на законченных строительством объектах, до их ввода в эксплуатацию учитываются в составе незавершенного строительства по стоимости, включающей в себя стоимость работ и НДС

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения",

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

По завершении строительства объекта застройщик определяет инвентарную стоимость каждого вводимого в эксплуатацию объекта основных средств, которая складывается из всех фактически произведенных расходов и включает в себя суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда с НДС, и иным договорам, а также прочие затраты, непосредственно связанные с приобретением основных средств путем строительства (регистрационные сборы и другие платежи, произведенные в связи с получением прав на объект основных средств).

После подписания акта ввода в эксплуатацию объект включается в состав основных средств предприятия по рассчитанной инвентарной стоимости.

Д-т сч. 01 "Основные средства",

К-т сч. 08 "Капитальные вложения".

Расчеты между застройщиком и подрядчиком осуществляются в соответствии с договором на строительство и могут производиться:

• в форме авансов —

Д-т сч. 61 "Расчеты по авансам выданным"

К-т сч. 51 "Расчетный счет";

• в форме промежуточных платежей за выполненные подрядчиком работы на конструктивных элементах или этапах –

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 51 "Расчетный счет";

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

• после завершения всех работ на объекте строительства

Д-т сч. 60,

К-т сч. 51;

Д-т сч. 08,

К-т сч. 60;

если были выставлены авансы, то производится их зачет

Д-т сч. 60,
К-т сч. 61.

При **строительстве объекта хозяйственным** способом строительные работы ведутся собственными силами и в бухгалтерском учете отражаются фактически произведенные затраты, связанные с их осуществлением, включая расходы материальных и трудовых ресурсов, расходы, связанные с использованием основных средств и нематериальных активов, расходы по содержанию подразделений, занятых организацией строительства.

Фактические затраты застройщика в этом случае учитываются в составе незавершенного строительства до их ввода в эксплуатацию (Д-т сч. 08, К-т сч. 02, 05, 10, 12, 70, 69...).

По завершении строительства определяется инвентарная стоимость объектов, оформляется акт ввода в эксплуатацию и объект зачисляется в состав основных средств с отражением в учете:

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"
К-т сч. 08 "Капитальные вложения"
и одновременно
Д-т сч. 01 "Основные средства"
К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

При приобретении оборудования, требующего монтажа, фактические расходы, связанные с его приобретением, отражаются на счете 08 с момента сдачи его в монтаж. До этого момента учет наличия и движения оборудования, требующего монтажа, ведется на активном счете 07 "Оборудование к установке", к которому могут быть открыты субсчета: 07-1 "Оборудование к установке отечественное", 07-2 "Оборудование к установке импортное":

Д **Счет 07 "Оборудование к установке"** **К**

Поступление оборудования	Корреспондирующий счет	Списание оборудования	Корреспондирующий счет
Сальдо — стоимость оборудования, требующего монтажа на начало периода	—		
Приобретение оборудования (без НДС)	60	Стоимость оборудования, сданного в монтаж	08
Получение оборудования как вклад в уставный капитал	75		
Безвозмездное получение Оборудования	87		
Сальдо — стоимость оборудования, требующего монтажа на конец периода	—		

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов (включая вознаграждения, уплаченные посредническим организациям, таможенные пошлины, уплачиваемые суммы за информационные и консультационные услуги, невозмещаемые налоги, регистрационные сборы, государственные пошлины и другие платежи, произведенные в связи с приобретением оборудования). Фактические затраты по приобретению оборудования, требующего монтажа, отражаются по дебету счета 07 (Д-т сч. 07 — стоимость оборудования и другие расходы по его приобретению и доставке, Д-т сч. 19 — НДС, включенный в счета поставщиков, транспортных и других организаций, К-т сч. 60 — общая сумма принятых к оплате счетов поставщиков, транспортных и других организаций).

Передача оборудования для монтажа производится по сумме фактических затрат, собранных на счете 07 (Д-т сч. 08, К-т сч. 07). На счете 08 оборудование, требующее монтажа, отражается по фактическим расходам, связанным с его приобретением, начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, межэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям здания

(сооружения), или начата укрупнительная сборка оборудования. Расходы по доставке оборудования до приобъектного склада и заготовительно-складские расходы включаются в состав затрат на счете 08 по расчету пропорционально стоимости отпущенного для монтажа оборудования.

Затраты по монтажу оборудования отражаются на счете 08 аналогично строительным работам в зависимости от способа выполнения работ (подрядного или хозяйственного) вместе с налогом на добавленную стоимость:

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения",

К-т счета 60 по подрядному способу.

После окончания работ по монтажу подсчитывается инвентарная стоимость оборудования, составляется акт ввода его в эксплуатацию и оборудование включается в состав основных средств:

Д-т сч. 01 "Основные средства"

К-т сч. 08 "Капитальные вложения".

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента, инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, включение их в состав затрат по строительству объектов и ввод их в эксплуатацию застройщик учитывает на счете 08 на основании оплаченных или принятых к оплате счетов поставщиков после поступления на место назначения и оприходования оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса (Д-т сч. 08, К-т сч. 60) и отражает НДС (Д-т сч. 19 НДС, К-т сч. 60).

В случае неприбытия оплаченного оборудования и инвентаря на склад застройщика их стоимость учитывается на счетах 07 и 12 как находящиеся в пути.

Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитываются по их видам на счете 08 в размере фактически произведенных расходов или по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов строительных организаций (Д-т сч. 08, К-т сч. 51, 60 и др.).

Затраты, не увеличивающие стоимости основных средств, учитываются на счете 08 отдельно от затрат на строительство объектов, определяющих их стоимость, в соответствии с оформленными в установленном порядке оплаченными или принятыми к оплате документами, с подразделением их в учете на затраты, предусмотренные и не предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства.

К затратам, предусмотренным в сводных сметных расчетах стоимости строительства, относятся: затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся предприятий; расходы перспективного характера: геологоразведочные, изыскательские и другие, связанные со строительством объектов, в случае невозможности их включения в дальнейшем в стоимость строительства объектов; средства, передаваемые на строительство объектов, в порядке долевого участия, если построенные объекты будут приняты по вводу их в эксплуатацию в собственность другими организациями; расходы, связанные с возмещением стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство.

К затратам, не предусмотренным в сводных сметных расчетах стоимости строительства, относятся: затраты застройщика по объектам, не законченным строительством, а также стоимость других материальных ценностей, переданных безвозмездно другим организациям (основанием для списания этих затрат, кроме соответствующих актов приемки-передачи, является также справка принимающей стороны об отражении в учете данных затрат); расходы по оплате процентов по кредитам банков сверх учетных ставок, установленных ЦБ РФ; убытки по основным средствам строительства, а также от разрушений не законченных строительством зданий и сооружений, возникшие от стихийных бедствий (в том числе приведшие к их ликвидации); затраты на консервацию строительства; расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством; расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пени и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности; другие затраты.

Приобретение отдельных объектов основных средств (кроме строительства), земельных участков и объектов природопользования отражается на счете 08 по фактическим затратам с выделением НДС на счете 19 (Д-т сч.08, К-т сч. 60; Д-т сч. 19 НДС, К-т сч. 60). Ввод в эксплуатацию этих объектов производится по инвентарной стоимости, подсчитанной на счете 08

(Д-т сч. 01, К-т сч. 08).

Таким образом, НДС по приобретенным основным средствам производственного назначения, подлежащий уплате поставщикам, отражается следующим образом:

• при строительстве подрядным способом -

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

• при строительстве хозяйственным способом –

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС).

• при приобретении основных средств (кроме легковых автомобилей и микроавтобусов) -

Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

• при приобретении легковых автомобилей и микроавтобусов —

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

• при приобретении основных средств, используемых при производстве продукции, не облагаемой НДС —

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При вводе в эксплуатацию основных средств производственного назначения НДС, уплаченный поставщикам и таможенным органам и учтенный по дебету счета 19, списывается полностью в зачет бюджету —

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом"

К-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям".

Кроме НДС, по подакцизным основным средствам (в настоящее время — это автомобили) организации уплачивают акцизы изготовителям в составе договорной цены, а по импортным основным средствам акцизы уплачиваются на таможне по установленным Правительством РФ ставкам. Уплаченный на таможне акциз включается в первоначальную стоимость основных средств.

По приобретаемым автотранспортным средствам начисляется налог на приобретение, который рассчитывается по установленной ставке к стоимости автотранспортного средства без НДС и акцизов, данный налог включается в первоначальную стоимость транспортного средства:

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом".

При обнаружении в результате инвентаризации неучтенных объектов основных средств производится их оприходование по рыночной стоимости с зачислением этой стоимости на финансовый результат:

Д-т сч. 01 "Основные средства"

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки".

Учет износа (амортизации) основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации.

Не начисляется амортизация по основным средствам, полученным по договору дарения или безвозмездно в процессе приватизации, по жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам лесного и дорожного хозяйств, специализированным сооружениям судоходной обстановки и другим объектам, продуктивному скоту, буйволам, волам и оленям, многолетним насаждениям, не достигшим эксплуатационного возраста, а также приобретенным изданиям (книгам, брошюрам и т. п.).

Не начисляется амортизация также по земельным участкам и объектам природопользования, поскольку их потребительские свойства с течением времени не изменяются.

Амортизация начисляется в течение срока полезного использования. Срок полезного использования — период, в течение которого объект основных средств призван приносить доход или служить для выполнения целей деятельности организации.

Срок полезного использования объекта определяется организацией при приемке его на

учет. Для этого применяются данные о сроках полезного использования объектов, установленные в централизованном порядке, или имеющиеся в технических условиях объекта. При их отсутствии в технических условиях объекта или не установлении в централизованном порядке для определения срока полезного использования объекта принимают в расчет:

• ожидаемый срок эксплуатации объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью объекта;

• ожидаемый физический износ в зависимости от режима эксплуатации, естественных условий, влияния агрессивной среды, системы планово-предупредительных ремонтов;

• нормативно-правовые и другие ограничения использования этого объекта (например, срок аренды).

Приостанавливается начисление амортизации по объектам, которые по решению руководителя организации находятся на реконструкции и модернизации свыше 12 месяцев или переведены на консервацию на срок свыше трех месяцев.

Амортизация для целей бухгалтерского учета начисляется одним из способов: линейным, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Линейный способ начисления амортизации предполагает списание стоимости объекта равными суммами в течение срока его службы. Например, если первоначальная стоимость объекта составляет 10 000 руб. при сроке его службы 5 лет, то годовая сумма амортизации равна: 10 000 : 5 = 2 000 руб. Норма амортизации является постоянной. Накопленная амортизация в течение срока полезного использования равномерно увеличивается, остаточная стоимость равномерно уменьшается до достижения нулевого значения.

При линейном способе годовая сумма начисленной амортизации (А) определяется по формуле:

$$A = C_{перв} \cdot \frac{H_a}{100},$$

где $C_{перв}$ — первоначальная стоимость объекта основных средств, руб.;

H_a — норма амортизации, %.

Способ уменьшаемого остатка — способ ускоренной амортизации, предусматривающий списание стоимости основных средств в первые годы эксплуатации большими суммами по сравнению с суммами, начисленными в дальнейшем. Амортизация начисляется по твердой повышенной норме от остаточной стоимости объекта основных средств. Например, для объекта первоначальной стоимостью 10 000руб. и сроком службы 5 лет при норме амортизации 40 % (удвоенной по сравнению с нормой, принятой при линейном методе) сумма амортизации составляет:

в первый год —	10 000 · 40 : 100	= 4 000 руб.
во второй год —	6 000 · 40 : 100	= 2 400 руб.
в третий год —	36 000 · 40 : 100	= 1 440 руб.
в четвертый год —	2 160 · 40 : 100	= 864 руб.
в пятый год —	1 296 · 40 : 100	= 518,4 руб.
		9 222,4 руб.

Способ уменьшаемого остатка не сводит остаточную стоимость до нуля в течение срока полезного использования, так как норма амортизации применяется к уменьшающейся (остаточной) стоимости, а не к первоначальной как в линейном способе. При незначительной величине остаточной стоимости объекта по сравнению с его первоначальной стоимостью она может быть списана полностью в последний год.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования (способ суммы годичных чисел) — способ ускоренной амортизации, по которому стоимость основных средств списывается в сумме, равной долям оставшихся лет в общей сумме лет. Если объект основных средств используется в течение 5 лет, то сумма годичных чисел равна: 5 + 4 + 3 +

2 + 1 = 15. В первый год сумма амортизации равна 5/15 от первоначальной стоимости основных средств, во второй год 4/15 от первоначальной стоимости и т.д.

По способу суммы годичных чисел годовая сумма амортизации определяется по формуле

$$A = C_{перв} \bullet K,$$

где K — расчетный коэффициент, в числителе которого число лет, оставшихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта.

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) предусматривает начисление амортизации в зависимости от объема выпущенной продукции (работ) и может применяться только для объектов, позволяющих определить с достаточной точностью отдачу в течение срока полезного использования объекта. Например, машина стоимостью 10 000 руб. используется в производстве 50000 единиц продукции. Амортизация составит 0,2 руб. на одну произведенную единицу. В первый год произведено 16 000 единиц продукции, амортизация составила 3 200 руб.; во второй год — 14 000 единиц, амортизация — 2 800 руб. и т.д.

По способу списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) сумма амортизации определяется по формуле

$$A = O_{ф} \cdot \frac{C_{перв}}{O_{п}},$$

где $Oф$, $Oп$— соответственно фактический объем продукции (работ) в отчетном периоде и предполагаемый объем продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта в натуральных показателях.

Амортизация основных средств начисляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету, и начисляется до полного погашения стоимости этого объекта либо списания объекта с бухгалтерского учета в связи с прекращением права собственности или иного вещного права. Начисление амортизации прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или списания объекта с бухгалтерского учета.

Амортизация за каждый отчетный месяц начисляется следующим образом:

$$A_{отч} = A_{пр} + A_{вв} - A_{выб},$$

где $A_{отч}$, $A_{пр}$ — соответственно амортизация за отчетный и предыдущий месяц;

$A_{вв}$ — амортизация по введенным в предыдущем месяце объектам основных средств;

$A_{выб}$ — амортизация по выбывшим в предыдущем месяце объектам основных средств.

В бухгалтерском учете амортизационные отчисления отражаются в том отчетном периоде, к которому они относятся, и начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Амортизационные отчисления по объектам основных средств отражаются в бухгалтерском учете путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете.

Учет амортизации основных средств ведется на пассивном счете 02 "Износ основных средств":

Д **Счет 02 "Износ основных средств"** **К**

Уменьшение износа	Корреспондирующий счет	Увеличение Износа	Корреспондирующий счет
		Сальдо — сумма начисленного износа основных средств на начало Периода	—

Реализация и прочее выбытие основных средств	47	Начисление износа по основным средствам: основного производства Вспомогательного производства	 25 23

Продолжение

Уменьшение износа	Корреспондирующий счет	Увеличение Износа	Корреспондирующий счет
		общепроизводственного назначения	25
		общехозяйственного назначения	26
		процесса обращения	43, 44
		сданным в текущую аренду	80
		непроизводственного назначения	29, 88
		Сальдо — сумма начисленного износа основных средств на конец Периода	—

Амортизация основных средств для целей налогообложения начисляется методом, установленным в налоговом законодательстве.

В случае если суммы начисленной амортизации для целей бухгалтерского учета ($А_ф$) и для целей налогообложения ($А_н$) не совпадают, то балансовая прибыль предприятия при расчете налога на прибыль корректируется на суммы отклонений:

• если $А_ф > А_н$, то балансовая прибыль увеличивается на сумму разницы ($А_ф — А_н$);

• если $А_ф < А_н$, то балансовая прибыль уменьшается на сумму разницы ($А_н — А_ф$).

Учет ремонтов основных средств

В процессе эксплуатации основные средства изнашиваются. Для поддержания их в исправности и предотвращения преждевременного выхода из строя периодически производится ремонт основных средств. По объему и периодичности выполнения различают текущий, средний и капитальный ремонт основных средств.

Текущий и **средний ремонт** представляют собой работы по систематическому и своевременному предохранению объектов основных средств от преждевременного износа и поддержанию их в рабочем состоянии. При **капитальном ремонте** оборудования и транспортных средств, как правило, производится полная разборка агрегата, ремонт базовых и корпусных деталей, узлов, замена или восстановление всех изношенных деталей и узлов на более современные, сборка, регулирование и испытание агрегата. При капитальном ремонте зданий и сооружений сменяются изношенные конструкции и детали или заменяются на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтируемых объектов, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим (каменные и бетонные фундаменты зданий, трубы подземных сетей, опоры мостов и т. п.).

Все виды ремонтов (текущий, средний, капитальный) производятся за счет издержек производства (обращения).

В целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств в издержки производства (обращения) отчетного периода организация может создавать резерв расходов на ремонт основных средств (в том числе арендованных). При создании такого резерва расходов в издержки производства (обращения) включается сумма отчислений, исчисленная исходя из сметной стоимости ремонта, приходящейся на отчетный период. Если резерв расходов на ремонт формируется на год, то величина ежемесячных отчислений равна 1/12 годовой сметы затрат на ремонт. По особо сложным видам ремонта основных средств, для которых резерв расходов на ремонт формируется в течение ряда лет, размер отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств определяется исходя из балансовой стоимости основных производственных фондов и утвержденных организацией нормативов отчислений.

При создании резерва расходов на ремонт фактические затраты на ремонт основных средств списываются за счет данного резерва.

Порядок учета расходов по ремонту основных средств зависит от того, кто выполняет работы. При подрядном способе работы выполняет сторонняя организация (подрядчик) на основа-

нии договора. При хозяйственном способе ремонт основных средств осуществляется своими силами. Если организация имеет специальное ремонтное подразделение, производящее все виды ремонтов основных средств, то затраты этого подразделения учитываются предварительно на счете 23 "Вспомогательные производства" для определения себестоимости ремонтных работ. Ежемесячно затраты, собранные на счете 23, списываются на счета потребителей услуг по назначению.

В случае если затраты по ремонту основных средств сразу по мере их выполнения списываются на издержки производства и обращения, то в учете производятся записи:

• при подрядном способе —

Д-т счетов 20, 23, 25, 26, 44

К-т сч. 60 — цена ремонта (без НДС);

Д-т сч. 19

К-т сч. 60 (НДСХвключенный в счет);

Д-т сч. 60

К-т сч. 51 — оплата счета подрядчика;

Д-т сч. 68 (НДС)

К-т сч. 19 — списание НДС в зачет бюджету;

• при хозяйственном способе:

Д-т счетов 20, 23, 25, 26, 44

К-т счетов 10, 12, 13, 70, 69 и др. — ремонт осуществляет само структурное подразделение;

или Д-т сч. 23

К-т счетов 02, 05, 10, 13, 69, 70 и др. — ремонт осуществляет вспомогательное подразделение (ремонтный цех);

и Д-т счетов 20, 23, 25, 26

К-т сч. 23.

В случае создания резерва расходов на ремонт основных средств в издержки производства (обращения) отчетного периода включается расчетная сумма отчислений и формируется данный резерв:

Д-т счетов 20, 23, 25, 26, 44

К-т сч. 89.

После выполнения ремонтных работ все произведенные фактические затраты относятся в уменьшение созданного резерва:

• при подрядном способе:

Д-т сч. 89

К-т сч. 60 — цена ремонта (без НДС);

Д-тсч. 19

К-т сч. 60 — НДС;

Д-т сч. 60

К-т сч. 51 — оплата;

Д-т сч. 68 НДС

К-т сч. 19 — списание НДС в зачет бюджету;

• при хозяйственном способе:

Д-т сч. 89

К-т счетов 10, 12. 13, 70, 69 и др.;

или Д-т сч. 23

К-т счетов 02, 05, 10, 13, 69, 70 и др.;

и Д-т сч. 89

К-т сч. 23.

При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств (включая арендованные объекты) излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются.

В случаях когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства и существенным объемом указанных работ происходит в следующем за отчетным году, остаток резерва на ремонт основных средств в отчетном году не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва относится на финансовые результаты отчетного года:

Д-т сч. 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей"
К-т сч. 80 "Прибыли и убытки".

Учет выбытия основных средств

Выбытие основных средств может осуществляться в результате:
• финансовых вложений в уставные капиталы других организаций;
• передачи в совместную деятельность;
• безвозмездной передачи;
• реализации;
• ликвидации по причине физического или морального износа;
• утраты и порчи объектов, выявленных при инвентаризации.

Все операции выбытия основных средств отражаются через счет 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств", операционный, бессальдовый.

Результат от выбытия основных средств определяется на операционном счете 47, по дебету которого собираются все затраты, связанные с выбытием, а по кредиту — все доходы. Выявленный на счете 47 результат списывается на финансовый результат (прибыль — Д-т сч. 47, К-т сч. 80; убыток — Д-т сч. 80, К-т сч. 47); при этом убыток не уменьшает налогооблагаемую базу.

Д Счет 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" К

Затраты, связанные с выбытием основных средств	Корреспондирующий счет	Доходы, связанные с выбытием основных средств	Корреспондирующий счет
Первоначальная стоимость выбывших основных средств	01	Износ по выбывшим основным средствам	02
Расходы, связанные с выбытием основных средств	60, 69, 70...	Выручка от реализации основных средств	62,76
НДС по выбывшим основным средствам:		Убыток от выбытия основных средств	80
• налогообложение — по отгрузке;	68	Убыток от выбытия основных средств, подвергшихся дооценке:	
Налогообложение— по	76		
НДС по безвозмездно переданным основным средствам	68	• в пределах дооценки	87-1
		• оставшаяся сумма	80
Доход от выбытия основных средств	80	Остаточная стоимость не-	84

Материальные ценности, остающиеся от списания основных средств, приходуются по рыночной стоимости на дату списания с зачислением на финансовые результаты (Д-т сч. 10, К-т сч. 80).

НДС, подлежащий взносу в бюджет, при реализации или безвозмездной передаче приобретенных основных средств ($НДС_{бюд}$) определяется в зависимости от даты их покупки:

• приобретенных до 1992 г.:

$$НДС_{бюд} = C_{реал} \cdot \frac{P_{НДС}}{100},$$

где $C_{реал}$, — стоимость реализации основных средств, включающая в себя цену и НДС, руб.;
$P_{ндс}$ — расчетная ставка НДС, действующая на момент реализации, %;

• приобретенных и реализованных в 1992 г.:

$$НДС_{бюд} = (C_{реал} - C_{пок}) \cdot \frac{P_{НДС}}{100},$$

где $C_{пок}$, — стоимость приобретения, включающая в себя цену и НДС, руб.;
$P_{ндс}$ — расчетная ставка НДС, % (21,88%);

• приобретенных после 1992 г.:

$$НДС_{бюд} = НДС_{пол} - НДС_{упл}$$

где $НДС_{пол}$ — сумма НДС, учтенная в продажной стоимости, руб.;
$НДС_{упл}$ — сумма налога, уплаченного поставщиками и не отнесенная на расчеты с бюджетом до момента реализации основного средства, руб.

В этом случае отрицательная разница возмещению в бюджет не подлежит.

При реализации основных средств, числящихся на балансе по стоимости, включающей фактические затраты на строительство с учетом НДС:

$$НДС_{бюд} = (C_{реал} - C_{факт}) \cdot \frac{P_{НДС}}{100},$$

где $C_{факт}$ — фактические затраты на строительство основного средства с учетом НДС, руб.

При реализации основных средств организация производит индексацию стоимости основных средств с помощью индекса-дефлятора, рассчитываемого Госкомстатом РФ. Индексация применяется только для целей налогообложения при определении прибыли от реализации основных средств (льгота по налогу на прибыль).

Индексирование реализуемых основных фондов производится путем расчетов без бухгалтерских проводок. При этом индекс-дефлятор применяется:

• при наличии факта реализации основных средств (реализация оборудования, не сданного в монтаж, индексации не подлежит);

• если продажная стоимость реализуемого объекта больше его первоначальной (остаточной) стоимости;

• если реализованные основные средства числились в учете на начало отчетного периода. Приобретенные и реализованные в данном квартале основные средства не индексируются. Индексированию подлежат основные средства, реализованные в следующем квартале после квартала их приобретения.

5.3. Учет арендованных основных средств

Понятие аренды основных средств

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования.

Право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику. Арендодателями могут быть также лица, управомоченные законом или собственником сдавать имущество в аренду.

Договор аренды на срок более года, а с юридическим лицом независимо от срока, должен быть заключен в письменной форме. Договор аренды здания или сооружения сроком не менее года, подлежит государственной регистрации.

Договор аренды заключается на срок, определенный в договоре, если законом не установлены предельные сроки договора об отдельных видах аренды.

Арендатор обязан своевременно вносить арендную плату, условия и сроки внесения

которой определяются договором.

Арендная плата может быть установлена в виде:

• определенных в твердой сумме платежей, вносимых периодически или единовременно;

• установленной доли полученных в результате использования арендованного имущества продукции, плодов или доходов;

• предоставления арендатором определенных услуг;

• передачи арендатором арендодателю обусловленной договором вещи в собственность или в аренду;

• возложения на арендатора обусловленных договором затрат на улучшение арендованного имущества.

Арендодатель обязан производить за свой счет капитальный ремонт переданного в аренду имущества, если иное не предусмотрено в договоре.

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.

Произведенные арендатором отделимые улучшения арендованного имущества являются его собственностью, если иное не предусмотрено договором.

В случае если арендатор произвел за счет собственных средств и с согласия арендодателя улучшения арендованного имущества, не отделимые от него, арендатор имеет право на возмещение стоимости этих улучшений.

Стоимость неотделимых улучшений, произведенных арендатором без согласия арендодателя, возмещению не подлежат.

Улучшения, осуществленные за счет амортизации данного имущества, являются собственностью арендодателя.

При прекращении договора аренды арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

За невозврат или несвоевременный возврат имущества арендодатель может потребовать внесения арендной платы за время просрочки, возмещения убытков, уплаты неустойки.

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, то оно может быть установлено дополнительным соглашением сторон, которые при этом вправе договориться о зачете ранее выплаченных арендных платежей в выкупную цену.

Договор аренды имущества, предусматривающий переход в последующем права собственности на это имущество к арендатору, заключается в форме, предусмотренной для договора купли-продажи такого имущества.

Учет текущей и долгосрочной аренды с выкупом основных средств

Учет текущей аренды у арендодателя (арендатора) включает в себя следующие разделы:

• сдача (прием) основных средств в аренду;

• начисление арендной платы к получению (к перечислению);

• отражение затрат по ремонту и капитальным вложениям по арендованным основным средствам;

• возврат арендованных основных средств.

При сдаче основных средств в текущую аренду перехода права собственности не происходит, поэтому у арендодателя переданные в аренду основные средства с баланса не снимаются, а у арендатора — ставятся на забалансовый учет (Д-т сч. 001).

Суммы начисленных арендных платежей:

• у арендодателя — включаются в состав прочих операционных доходов (Д-т сч. 76, К-т сч. 80) и по ним начисляется НДС (Д-т сч. 80, К-т сч. 68);

• у арендатора — включаются в издержки производства и обращения (Д-т счетов 20, 25, 26, 44, К-т сч. 76), НДС отражается на счете 19 (Д-т сч. 19, К-т сч. 76) и по мере оплаты арендной

платы НДС списывается в зачет бюджету (Д-т сч. 68, К-т сч. 19).

Затраты по текущему ремонту арендованных основных средств, производимому арендатором, включаются им в издержки производства и обращения (Д-т счетов 20, 25, 26, 44, К-т счетов 10, 12, 69, 70, 60; Д-т сч. 19, К-т сч. 60).

Затраты по капитальному ремонту осуществляет арендодатель и включает их в состав прочих операционных расходов (Д-т сч. 80, К-т счетов 10, 12, 69, 70, 60; Д-т сч. 19, К-т сч. 60).

Затраты в виде капитальных вложений в арендованные основные средства, производимые арендодателем, отражаются в обычном порядке, как и капитальные вложения в собственные основные средства.

Учет долгосрочной аренды с последующим выкупом производится так же, как и учет приобретения основных средств по договору купли-продажи с отсрочкой платежа.

5.4. Учет лизинга

Понятие лизинга

Лизинговые операции совершаются в соответствии с Федеральным законом "О лизинге" от 29.10.98 № 164-ФЗ.

Лизинг — вид инвестиционной деятельности по приобретению имущества и передаче его на основании договора лизинга физическим или юридическим лицам за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях, обусловленных договором, с правом выкупа имущества лизингополучателем.

Предметом лизинга могут быть любые непотребляемые вещи, в том числе предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности.

Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также имущество, которое федеральными законами запрещено для свободного обращения или для которого установлен особый порядок обращения.

Субъектами лизинга являются:

лизингодатель — физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных или собственных денежных средств приобретает в ходе реализации лизинговой сделки в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;

лизингополучатель — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;

продавец (поставщик) — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок производимое (закупаемое) им имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец (поставщик) обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли-продажи.

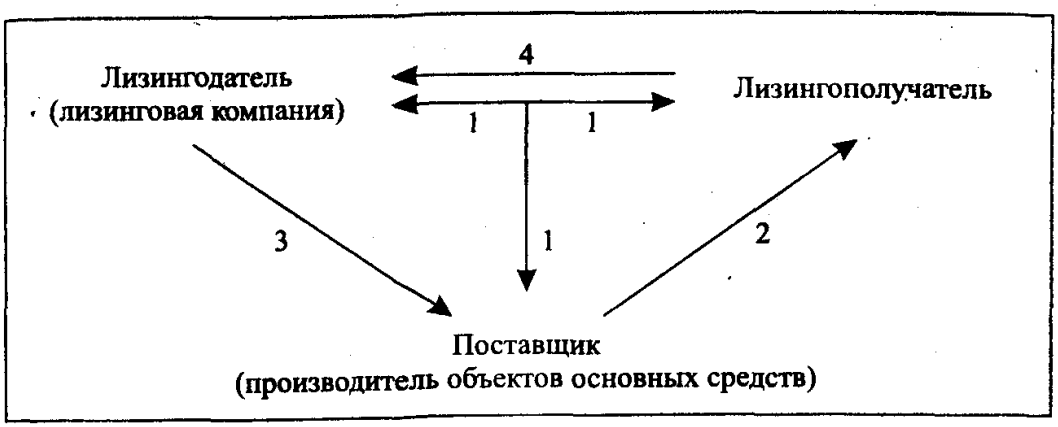
Любой из субъектов лизинга может быть резидентом Российской Федерации, нерезидентом Российской Федерации, а также субъектом предпринимательской деятельности с участием иностранного инвестора, осуществляющим свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Взаимоотношения субъектов лизинга представлены на рис. 16.

Лизинговые компании (фирмы) — коммерческие организации, выполняющие в соответствии с учредительными документами и лицензиями функции лизингодателей. Учредителями лизинговых компаний (фирм) могут быть юридические лица, физические лица, физические лица-предприниматели, которые являются резидентами и нерезидентами Российской Федерации.

Финансирование приобретения лизингового имущества осуществляется лизинговыми

компаниями за счет собственных или заемных средств.



1 — заключается трехсторонний лизинговый договор; 2 — поставщик поставляет лизингополучателю объекты основных средств; 3 — лизингодатель оплачивает поставщику стоимость основных средств; 4 — лизингополучатель оплачивает лизингодателю лизинговые платежи

Рис. 16. Взаимосвязь сторон при лизинге

Классификация лизинга

Признак	Характеристика	Форма, вид и тип лизинга
Участники лизинга	Резиденты	Внутренний
	Нерезиденты	Международный
Срок лизинга	3 года и более	Долгосрочный
	От 1,5 до 3 лет	Среднесрочный
	До 1,5 лет	Краткосрочный
Экономическое содержание	Передача в лизинг производится на срок полной амортизации предмета лизинга или выше его	Финансовый
	Продавец предмета лизинга одновременно является и лизингополучателем	Возвратный
	Предмет лизинга передается в лизинг неоднократно в течение полного срока амортизации	Оперативный

Предмет лизинга, переданный во временное владение и в пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

Предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору финансового лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по соглашению сторон; по договору оперативного лизинга — на балансе лизингодателя.

Договор лизинга независимо от срока заключается в письменной форме, причем в названии договора лизинга определяется его форма, тип и вид.

Договор лизинга должен содержать следующие существенные положения:

• точное описание предмета лизинга;

• объем передаваемых прав собственности;

• наименование места и указание порядка передачи предмета лизинга;

• указание срока действия договора лизинга;

• порядок балансового учета предмета лизинга;

• порядок содержания и ремонта предмета лизинга;

• перечень дополнительных услуг, предоставленных лизингодателем на основании договора комплексного лизинга;

• указание общей суммы договора лизинга и размера вознаграждения лизингодателя;

• порядок расчетов (график платежей);

• определение обязанности лизингодателя или лизингополучателя застраховать предмет лизинга от связанных с договором лизинга рисков, если иное не предусмотрено договором.

На основании договора лизинга лизингодатель обязуется:

в случае осуществления финансового или смешанного лизинга приобрести у определенного продавца (поставщика) в собственность определенное имущество для его передачи за определенную плату или передать ранее приобретенное имущество на определенный срок, на определенных условиях в качестве предмета лизинга лизингополучателю;

выполнить другие обязательства, вытекающие из содержания договора лизинга.

По договору лизинга лизингополучатель обязуется:

принять предмет лизинга в порядке, предусмотренном указанным договором лизинга;

возместить лизингодателю его инвестиционные затраты и выплатить ему вознаграждение;

по окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено указанным договором лизинга, или приобрести предмет лизинга в собственность на основании договора купли-продажи;

выполнить другие обязательства, вытекающие из содержания договора лизинга.

В договоре лизинга в обязательном порядке должны быть оговорены обстоятельства, которые стороны считают бесспорным и очевидным нарушением обязательств и которые ведут к прекращению действия договора лизинга и имущественному расчету, а также процедура изъятия (возврата) предмета лизинга.

Договор лизинга может предусматривать право лизингополучателя продлить срок лизинга с сохранением или изменением условий договора лизинга.

Условия договора лизинга:

• лизингодатель обязан предоставить предмет лизинга лизингополучателю в состоянии, соответствующем условиям договора;

• гарантийное обслуживание предмета лизинга осуществляется продавцом (поставщиком), в соответствии с договором купли-продажи лизингового имущества;

• лизингополучатель осуществляет техническое обслуживание и текущий ремонт предмета лизинга;

• капитальный ремонт предмета лизинга производит лизингодатель, если иное не предусмотрено договором;

• произведенные лизингополучателем отделимые улучшения предмета лизинга являются собственностью лизингополучателя; неотделимые улучшения, произведенные с согласия лизингодателя, возмещаются лизингодателем; неотделимые улучшения, произведенные без согласия лизингодателя, не возмещаются лизингодателем;

• лизингодатель может переуступить свои права по договору лизинга третьему лицу и использовать предмет лизинга в качестве залога; лизингополучатель может передать предмет лизинга в залог только с согласия лизингодателя;

• предмет договора лизинга в установленных законом случаях должен быть зарегистрирован;

• предмет договора лизинга может быть застрахован на весь срок действия договора;

• ответственность за сохранность предмета лизинга с момента его фактической приемки несет лизингополучатель;

• при прекращении договора лизинга лизингополучатель обязан вернуть предмет лизинга лизингодателю в состоянии, в котором он его получил с учетом нормального износа;

• в случае несвоевременного возврата предмета лизинга лизингополучатель уплачивает платежи за время просрочки и покрывает убытки лизингодателя; в случае утери или порчи предмета лизинга по его вине лизингополучатель не освобождается от финансовых обязательств;

• лизингодатель имеет право бесспорного взыскания денежных сумм и бесспорного изъятия предмета лизинга в случаях, когда лизингополучатель нарушает существенные условия договора лизинга.

По экономическому содержанию лизинг относится к прямым инвестициям, в ходе исполнения которых лизингополучатель обязан возместить лизингодателю инвестиционные затраты (издержки), осуществленные в материальной и денежной формах, и выплатить

вознаграждение.

Под общей суммой возмещения инвестиционных затрат (издержек) и выплатой вознаграждения понимается общая сумма лизингового договора.

Под инвестиционными затратами (издержками) понимаются расходы и затраты (издержки) лизингодателя, связанные с приобретением и использованием предмета лизинга лизингополучателем, в том числе: стоимость предмета лизинга; налог на имущество; расходы на транспортировку и установку, включая монтаж и шефмонтаж, если иное не оговорено договором лизинга; расходы на обучение персонала лизингополучателя работе, связанной с предметом лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга; расходы на таможенное оформление и оплату таможенных сборов, тарифов и пошлин, связанных с предметом лизинга; расходы на хранение предмета лизинга до момента ввода его в эксплуатацию, если иное не предусмотрено договором лизинга; расходы на охрану предмета лизинга во время транспортировки и его страхование, если иное не предусмотрено договором лизинга; страхование от всех видов риска, если иное не предусмотрено договором лизинга; расходы на выплату процентов за пользование привлеченными средствами и отсрочки платежей, предоставленные продавцом (поставщиком); плата за предоставление лизингодателю расчетно-платежных документов третьими лицами в связи с предметом лизинга; расходы на содержание и обслуживание предмета лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга; расходы на регистрацию предмета лизинга, а также расходы, связанные с приобретением и передачей предмета лизинга; расходы на создание резервов в целях капитального ремонта предмета лизинга; комиссионный сбор торгового агента; расходы на передачу предмета лизинга; расходы на оказание возникающих в ходе реализации комплексного лизинга дополнительных услуг; иные расходы, без осуществления которых невозможно нормальное использование предмета лизинга.

Вознаграждение лизингодателя включает в себя: оплату услуг по осуществлению лизинговой сделки; процент за использование собственных средств лизингодателя, направленных на приобретение предмета лизинга и (или) на выполнение дополнительных услуг (при комплексном лизинге).

Плата за владение и пользование предоставленным по договору лизинга имуществом осуществляется лизингополучателем в виде лизинговых платежей, уплачиваемых лизингодателю. Размер, способ, форма и периодичность выплат устанавливаются в договоре по соглашению сторон.

В лизинговые платежи кроме платы за основные услуги (процентного вознаграждения) включаются амортизация имущества за период, охватываемый сроком договора, инвестиционные затраты (издержки), оплата процентов за кредиты, использованные лизингодателем на приобретение имущества (предмета лизинга), плата за дополнительные услуги лизингодателя, предусмотренные договором, налог на добавленную стоимость, страховые взносы за страхование предмета лизингового договора, если оно осуществлялось лизингодателем, а также налог на имущество, уплаченный лизингодателем.

Лизинговые платежи включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) лизингополучателя.

Лизинговые платежи облагаются НДС в общем порядке. Платежи малых предприятий по лизинговым сделкам в полном объеме освобождаются от НДС.

Стороны договора лизинга имеют право по взаимному соглашению применять ускоренную амортизацию предмета лизинга. Амортизационные отчисления производит балансодержатель предмета лизинга. При применении ускоренной амортизации используется равномерный (линейный) метод ее начисления, при котором утвержденная в установленном порядке норма амортизационных отчислений увеличивается на коэффициент ускорения в размере не выше 3.

Переоценка предмета лизинга производится балансодержателем в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации (с 01.01.98 организация имеет право самостоятельно принять решение о переоценке основных средств).

В случае если обязательства по договору лизинга выражены в иностранной валюте, то они переоцениваются в установленном на территории Российской Федерации порядке: по курсу ЦБ РФ на последнее число отчетного месяца. Возникающие курсовые разницы относятся на прибыль (убытки) субъектов договора лизинга.

Лизинговые операции отражаются в бухгалтерском учете согласно указаниям Минфина

Российской Федерации от 17.02.97 № 15.

Бухгалтерский учет у лизингодателя

В бухгалтерском учете лизингодателя отражаются следующие операции:

• оприходование лизингового имущества;

• передача лизингового имущества в лизинг;

• учет реализации и финансового результата деятельности;

• возврат или выкуп имущества.

Затраты, связанные с приобретением лизингового имущества за счет собственных или заемных средств, отражаются по дебету счета 08 "Капитальные вложения", субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств".

Имущество, предназначенное для сдачи в аренду по договору лизинга, в сумме всех затрат, связанных с его приобретением, приходуется по дебету счета 03 "Доходные вложения и материальные ценности", субсчет "Имущество для сдачи в аренду" в корреспонденции со счетом 08 "Капитальные вложения".

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю минуя лизингодателя, то указанные записи делаются в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

Бухгалтерский учет передачи имущества и связанных с ней операций ведется по-разному в зависимости от того, на балансе лизингодателя или лизингополучателя учитывается имущество по договору лизинга.

При учете лизингового имущества на балансе лизингодателя передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете по счету 03 "Доходные вложения в материальные ценности".

Затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности учитываются на счете 20 "Основное производство" в корреспонденции со счетами учета соответствующих ценностей, расчетов и т.п.

Начисление амортизационных отчислений на полное восстановление лизингового имущества, учитываемом лизингодателем на своем балансе (на счете 03 "Доходные вложения в материальные ценности"), производится равномерно по дебету счета 20 "Основное производство" и кредиту счета 02 "Износ основных средств". Ежемесячно накопленные на счете 20 "Основное производство" суммы списываются в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Причитающиеся по договору лизинга суммы лизинговых платежей за отчетный период и досрочно начисленные платежи отражаются по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетом 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей отражается по кредиту счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате лизингового имущества и прекращения его использования для лизинга его стоимость переносится с кредита счета 03 "Доходные вложения в материальные ценности", субсчет "Имущество для сдачи в лизинг" на счет 01 "Основные средства".

Если по условиям лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то передача лизингового имущества лизингополучателю отражается на счете 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств":

Д-т сч. 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам"

К-т сч. 47 — на сумму задолженности по лизинговым платежам согласно договору лизинга;

Д-т сч. 47

К-т сч. 03, субсчет "Имущество для сдачи в аренду" — на стоимость лизингового имущества;

Д-т сч. 47

К-т сч. 83 "Доходы будущих периодов" — на разницу между общей суммой лизинговых платежей согласно договору лизинга и стоимостью лизингового имущества.

При этом лизингодатель принимает указанное имущество на забалансовый счет (счет 021 "Основные средства, сданные в аренду") в разрезе лизингополучателей и видов имущества.

Причитающаяся по договору лизинга сумма лизингового платежа, поступившая в отчетном

периоде, отражается записью:

Д-т счетов 51, 52

К-т сч. 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

Одновременно разница, учитываемая на счете 83 "Доходы будущих периодов", списывается с этого счета в корреспонденции с кредитом счета 80 "Прибыли и убытки" — в части, приходящейся на сумму лизингового платежа.

При возврате лизингового имущества лизингодателю его остаточная стоимость на основании первичного учетного документа лизингополучателя отражается: Д-т сч. 03, К-т сч. 76, субчсет "Задолженность по лизинговым платежам". Если при этом возвращается имущество с полностью погашенной стоимостью, то оно приходуется на счет 03 по условной оценке 1 руб.

Бухгалтерский учет у лизингополучателя

В бухгалтерском учете лизингополучателя отражаются следующие операции:

• поступление лизингового имущества;

• начисление лизинговых платежей;

• возврат лизингового имущества;

• выкуп лизингового имущества.

Бухгалтерский учет поступления лизингового имущества и связанного с ним операций зависит от того, на балансе лизингодателя или лизингополучателя учитывается имущество по договору лизинга.

При учете лизингового имущества на балансе лизингодателя стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, учитывается на забалансовом счете 001 "Арендованные основные средства".

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей за отчетный период отражается по кредиту счета 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам" в корреспонденции со счетами учета издержек производства (обращения).

При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывается с забалансового учета (счет 001 "Арендованные основные средства").

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывается с забалансового счета 001 "Арендованные основные средства"; одновременно производится запись на эту стоимость по дебету счета 01 и кредиту счета 02, субсчет "Износ собственных основных средств".

В случае осуществления выкупа до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относятся на дебет счета 31, а в случае принятия лизингополучателем решения об использовании собственных источников — в дебет счетов учета собственных источников организации (счет 88) в корреспонденции со счетом 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

При учете лизингового имущества на балансе лизингополучателя стоимость лизингового имущества, поступившего лизингополучателю, отражается в учете:

Д-т сч. 08, субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств по договору лизинга"

К-т сч. 76, субсчет "Арендные обязательства".

Затраты, связанные с получением лизингового имущества, и стоимость поступившего лизингового имущества отражаются в учете:

Д-т сч. 01, субсчет "Арендованное имущество"

К-т сч. 08, субсчет "Приобретение отдельных объектов основных средств".

Начисление причитающихся лизингодателю лизинговых платежей отражается:

Д-т сч. 76, субсчет "Арендные обязательства"

К-т сч. 76, субсчет "Задолженность по лизинговым платежам".

Начисление амортизационных отчислений на полное восстановление лизингового имущества производится исходя из его стоимости и норм, утвержденных в установленном порядке либо указанных норм, увеличенных в связи с применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 3, и отражается по дебету счетов учета издержек на производство (обращения) в корреспонденции со счетом 02, субсчет "Износ имущества, сданного

в лизинг".

Возврат лизингового имущества лизингодателю при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей отражается в бухгалтерском учете:

Д-т сч. 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств"

К-т сч. 01, субсчет "Арендованное имущество";

Д-т сч. 02, субсчет "Износ имущества, сданного в лизинг"

К-т сч. 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств".

При выкупе лизингового имущества и переходе его в собственность лизингополучателя при условии погашения всей суммы предусмотренных договором лизинга лизинговых платежей производится на счетах 01 "Основные средства" и счете 02 "Износ основных средств" внутренняя запись, связанная с переносом данных с субсчета по имуществу, полученному в лизинг, на субсчет собственных основных средств.

Досрочно начисленные платежи относятся либо в дебет счета 31, либо в случае принятия лизингополучателем решения об использовании собственных источников — в дебет счетов учета собственных источников организации (сч. 88) с кредита счета 02, субсчет "Износ имущества, сданного в лизинг". Одновременно указанная сумма учитывается по дебету счета 76, субсчет " Задолженность по лизинговым платежам" в корреспонденции со счетом 76, субсчет "Арендные обязательства".

ГЛАВА 6
УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

6.1. Понятие нематериальных активов

Под нематериальными активами понимается стоимость объектов промышленной и интеллектуальной собственности и иных имущественных прав.

К **нематериальным активам**, используемым в течение длительного периода (свыше одного года) в хозяйственной деятельности и приносящим доход, относятся права, возникающие из:

• авторских и иных договоров на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.;

• патентов на изобретения, промышленные образцы, селекционные достижения, из свидетельств на полезные модели, товарные знаки и знаки обслуживания или лицензионных договоров на их использование;

• прав на ноу-хау;

• права на пользование земельными участками, природными ресурсами.

К ним относятся:

• организационные расходы;

• деловая репутация организации;

• прочие. В состав прочих нематериальных активов организация-покупатель включает стоимость отдельных квартир, приобретенных в объектах жилого фонда, которые продолжают числиться на забалансовом счете организации-продавца.

Нематериальные активы по своим характеристикам похожи на основные средства: они используются длительное время, приносят прибыль, с течением времени большая часть из них теряет свою стоимость. Но они имеют и особенности - отсутствие материально-вещественной структуры, сложность расчета стоимости, большая неопределенность при исчислении прибыли от их применения.

Права на нематериальные активы могут возникнуть на основании:

• авторских договоров;

• патентов (свидетельств);

• лицензионных договоров;

• лицензий на право пользования;

• договоров о передаче ноу-хау;

• учредительных документов;

• договоров купли-продажи.

На основании авторских договоров организация может получить права на произведения науки, литературы, искусства и объекты смежных прав, на программы для ЭВМ, базы данных и др.

Различаются следующие виды авторских договоров: договор заказа и договор об использовании произведения.

По договору заказа автор обязуется создать произведение и передать его заказчику, а заказчик – уплатить автору вознаграждение; по договору использования – автор передает произведение определенному лицу для использования определенным образом.

На основании патентов (свидетельств) права возникают у организаций:

• создавших нематериальный актив;

• в соответствии с договором о переуступке патента (свидетельства).

Создание нематериальных активов (изобретений, полезных моделей, промышленных образцов, товарных знаков, знаков обслуживания) возможно:

• силами самой организации (ее работниками);

• путем привлечения сторонних организаций.

При создании нематериального актива силами своих работников или сторонних

организаций с ними заключаются: договор о выполнении НИОКР или договор о создании (передаче) научно-технической продукции (НТП).

В данных договорах оговариваются отношения между исполнителем договора и заказчиком. Созданный нематериальный актив в данном случае является собственностью заказчика, который регистрируется собственником в Роспатенте и на него должен быть получен патент (по изобретениям, промышленным образцам, полезным моделям, селекционным достижениям) или свидетельство (на товарный знак и знак обслуживания).

На основании лицензионных договоров у организаций возникают права на использование нематериальных объектов, созданных и зарегистрированных другими лицами. По лицензионному договору обладатель патента или свидетельства обязан предоставить право другому лицу на использование нематериального актива в течение определенного срока на оговоренных в договоре условиях, а приобретатель обязан уплачивать платежи по данному договору. Лицензионные договоры должны быть зарегистрированы по правилам, установленным Роспатентом.

По лицензии на право пользования можно получить право пользования природными ресурсами (недрами, земельными участками, находящимися в государственной или муниципальной собственности).

По договору о передаче ноу-хау передается не право его использования, а само ноу-хау. Под ноу-хау понимается коммерческая информация, к которой нет свободного доступа и которая имеет определенную ценность. Договор о передаче ноу-хау не подлежит регистрации.

В соответствии с учредительными документами нематериальными активами могут быть признаны расходы по созданию организации (организационные расходы), внесенные как вклады в уставной капитал организации.

По договорам купли-продажи в состав нематериальных активов включаются:

• деловая репутация организации;

• жилые квартиры.

Нематериальные активы оцениваются по первоначальной и остаточной стоимости.

Первоначальная стоимость определяется по-разному для нематериальных активов, поступивших из разных источников. Для нематериальных активов, полученных от учредителей в качестве вклада в уставный капитал, первоначальная их стоимость определяется по договоренности сторон. Для приобретенных за плату у других организаций и лиц нематериальных активов первоначальная стоимость равна сумме фактически произведенных расходов на их покупку. Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется по стоимости их изготовления. Для нематериальных активов, полученных безвозмездно от других организаций и лиц, первоначальная стоимость представляет собой рыночную их стоимость на дату оприходования.

Остаточная стоимость — разница между первоначальной стоимостью и суммой амортизации нематериальных активов. По остаточной стоимости нематериальные активы отражаются в балансе.

6.2. Синтетический учет нематериальных активов

Жизненный цикл нематериальных активов содержит следующие этапы: поступление — участие в производственном процессе — выбытие.

Учет нематериальных активов ведется по их видам и отдельным объектам на основе документов, аналогичных документам по основным средствам (акт приемки нематериальных активов, акт передачи и т. п.). Основанием для составления акта приемки являются такие документы, как описание ноу-хау, документы, подтверждающие права на природные ресурсы, патенты, лицензии и т. п.

Аналитический учет нематериальных активов ведется в инвентарной карточке НМА-1.

Синтетический учет нематериальных активов ведется на активном счете 04 "Нематериальные активы" по первоначальной и (или) остаточной стоимости:

Д	Счет 04 "Нематериальные активы"	К

Поступление нематериальных активов	Корреспондирующий счет	Выбытие нематериальных активов	Корреспондирующий счет
Сальдо — стоимость нематериальных активов на начало отчетного периода	—		
Разработка своими силами или силами сторонних организаций	08	Реализация нематериального актива	48
Покупка нематериальных активов	08	Списание (ликвидация) нематериального актива	48
Вклад в уставный капитал	75		
Безвозмездное получение от других организаций и лиц	87	Передача нематериального актива:	
		• в виде вклада в уставный капитал	48
		• в порядке безвозмездной передачи	48
Сальдо — стоимость нематериальных активов на конец периода	—	• в совместную деятельность	48

Учет поступления нематериальных активов и их налогообложения

Поступление нематериальных активов может осуществляться в виде вклада в уставный капитал, безвозмездного получения, приобретения и разработки своими силами.

При вкладе нематериальных активов в уставный капитал их стоимость определяется по согласованной оценке учредителей и отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 04 "Нематериальные активы"

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями".

В соответствии с законом об акционерных обществах, если стоимость вносимого в уставный капитал нематериального актива больше 200 ММОТ, то требуется его оценка независимым оценщиком.

Организационные расходы включаются в состав нематериальных активов только в том случае, если они вносятся как вклад в уставный капитал.

Безвозмездно полученные нематериальные активы относятся на добавочный капитал организации и оформляются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 04 "Нематериальные активы"

К-т сч. 87, субсчет 3 "Безвозмездно полученные ценности".

Стоимость получаемых нематериальных активов оценивается по рыночной цене и не должна быть ниже их остаточной стоимости, числящейся у передающей стороны. Для целей налогообложения стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов включается в состав налогооблагаемой прибыли.

Учет приобретаемых нематериальных активов ведется по первоначальной стоимости, которая включает в себя цену приобретения и затраты, сопровождающие процесс приобретения (оплата посреднических услуг, экспертиз и т. д.) и приведение в состояние готовности этих объектов.

Затраты на приобретение нематериальных активов представляют собой долгосрочные инвестиции, поэтому отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 08, субсчет 6 "Приобретение нематериальных активов"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Налог на добавленную стоимость, уплаченный при покупке облагаемых налогом нематериальных активов, относится на счет 19-2 и оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 19, субсчет 2 "НДС по приобретенным нематериальным активам"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

В случае приобретения нематериальных активов для использования при реализации товаров (работ, услуг), освобожденных от НДС, налог относится на счет 08 с кредита счета 60.

Платежи по зарегистрированным в установленном порядке лицензионным договорам о предоставлении патентообладателем прав другому лицу на использование охраняемого патентом объекта промышленной собственности (изобретения, промышленного образца, полезной модели) не облагаются НДС.

Со счета 19-2 налог списывается по мере уплаты поставщику за приобретенный нематериальный актив и ввода его в эксплуатацию в уменьшение задолженности бюджету; оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС)

Д-т сч. 19, субсчет 2 "НДС по приобретенным нематериальным активам".

При использовании нематериальных активов для непроизводственных нужд сумма НДС списывается на счета источников финансирования этих расходов:

Д-т счетов 29, 88

К-т сч. 19, субсчет 2.

При приобретении жилых квартир, налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщику, списывается за счет собственных источников с дебета счета 88, кредит счета 19-2.

При разработке нематериальных активов своими силами по дебету субсчета 08-6 собираются затраты на создание нематериального актива с кредита счетов 10, 12, 13, 69, 70 и др.

При вводе в эксплуатацию приобретенного или созданного своими силами нематериального актива производственного назначения, затраты, собранные на субсчете 08-6, списываются на дебет счета 04 "Нематериальные активы".

Нематериальный актив "деловая репутация организации" возникает при операциях, связанных с ее приватизацией.

В случае приобретения предприятия по цене, отличной от оценочной (начальной) стоимости его имущества, разница отражается в следующем порядке.

При зачислении приватизированного имущества на баланс покупателя — юридического лица и при превышении покупной цены над оценочной (начальной) стоимостью имущество приходуется по оценочной (начальной) стоимости по дебету соответствующих счетов их учета с кредита счетов учета денежных средств в сумме затрат по выкупу. Сумма превышения отражается как нематериальные активы по дебету счета 04 "Нематериальные активы", субсчет "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества". При этом оформляются бухгалтерские записи:

Д-т счетов 01, 07, 08, 10 и др.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" — оценочная (начальная) стоимость;

Д-т сч. 04 "Нематериальные активы"

К-т сч. 51 "Расчетный счет" — разница между покупной ценой и оценочной стоимостью.

Указанная разница в течение десяти лет (но не более срока деятельности организации) переносится ежемесячно на издержки производства (обращения) путем отражения соответствующих сумм по дебету счетов затрат на производство и кредиту счета 04, субсчета "Разница между покупной ценой и оценочной стоимостью имущества".

Учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов включается в себестоимость продукции путем начисления амортизации, которое производится в отчетном периоде независимо от результатов хозяйственной деятельности организации.

Амортизация может начисляться способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг), или по нормам амортизации к первоначальной стоимости нематериальных активов (линейным способом). В последнем случае производится расчет:

$$И_{на} = \frac{С_{на} \cdot Н_{на}}{100}$$

где $И_{на}$ — амортизация нематериальных активов, руб.;

$С_{на}$ — первоначальная стоимость нематериальных активов, руб.;

$H_{на}$ — норма амортизации, %.

Не начисляется амортизация по организационным расходам, признанным в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный капитал, товарным знакам и знакам обслуживания, по нематериальным активам, полученным по договору дарения, безвозмездно в процессе приватизации, приобретаемым за счет бюджетных ассигнований.

По жилым квартирам износ начисляется на забалансовом счете 014.

Нормы амортизации нематериальных активов определяются, исходя из сроков их полезного исследования:

$$H_{на} = 100 : T_{сл} ,$$

где $T_{сл}$ — срок полезного использования нематериальных активов, лет.

В случае если срок полезного использования установить сложно, он принимается равным 10 годам, но не больше срока действия организации.

Начисленная амортизация нематериальных активов включается в издержки производства и обращения с использованием или без использования счета 05:

Д-т счетов 20, 25, 26, 44
К-т сч. 05 "Амортизация нематериальных активов"
или Д-т счетов 20, 25, 26, 44
К-т сч. 04.

Порядок отражения амортизации в учете определяется учетной политикой организации.

Учет амортизации ведется на пассивном счете 05 "Амортизация нематериальных активов":

Д Счет 05 "Амортизация нематериальных активов" К

Уменьшение амортизации	Корреспонди-рующий счет	Увеличение амортизации	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — амортизация нематериальных активов на начало отчетного периода	—
Списание амортизации по выбывающим нематери-альным активам	48	Начисление амортизации по нематериальным активам:	
		• производственного на-значения	20, 25, 26, 44
		• непроизводственного на-значения	29, 88
		Сальдо — амортизация нематериальных активов на конец отчетного периода	—

Учет выбытия нематериальных активов

Выбытие нематериальных активов может происходить в виде вклада в уставные капиталы других организаций, безвозмездной передачи, вклада в совместную деятельность, ликвидации и реализации.

Учет выбытия нематериальных активов осуществляется аналогично учету выбытия основных средств. Все операции по выбытию нематериальных активов отражаются на счете 48:

Д Счет 48 "Реализация прочих активов" К

Расходы по выбывающим нематериальным активам	Корреспонди-рующий счет	Доходы от выбытия нематериальных активов	Корреспонди-рующий счет
Первоначальная стоимость нематериального актива	04	Амортизация нематериального актива	05
Затраты, связанные с реализацией (выбытием) нематериального актива	10, 12, 69, 70 и др.	Стоимость финансового вложения в виде нематериального актива	06, 58
НДС по реализованному, безвозмездно переданному нематериальному активу	68	Выручка от реализации	62, 76, 51
Прибыль от выбытия нематериального актива	80	Убыток от выбытия нематериального актива	80

ГЛАВА 7

УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

7.1. Понятие производственных запасов, их классификация и оценка

Производственные запасы представляют собой совокупность предметов труда, используемых в производственном процессе. Они участвуют в процессе производства однократно и полностью переносят свою стоимость на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги.

Производственные запасы группируются по: 1) роли и назначению их в процессе производства; 2) техническим свойствам (сорт, размер, марка, профиль и другие признаки).

По функциональной роли и назначению в процессе производства производственные запасы условно подразделяются на основные и вспомогательные.

Основные — предметы труда, составляющие основу изготавливаемой продукции. К ним относятся: сырье и основные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия. Сырьем является продукция добывающей промышленности и сельского хозяйства (древесина, уголь, нефть, лен, зерно), а материалами — продукты обрабатывающей промышленности (металл, ткани, бумага). Полуфабрикаты представляют собой материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не ставшие еще готовой продукцией.

К **вспомогательным** относятся такие предметы труда, которые придают основным материалам определенные свойства и качества (лаки, краски) или используются для содержания средств труда (смазочные, обтирочные материалы) и других хозяйственных целей (уборка помещений). В составе вспомогательных материалов ввиду особенностей использования отдельно выделяются топливо, тара и тарные материалы, запасные части.

Топливо различают в зависимости от его использования: на технологические цели (технологическое), как горючее (двигательное) и для отопления (хозяйственное).

К **таре и тарным материалам** относят предметы, используемые для хранения, упаковки и транспортировки других предметов и готовой продукции.

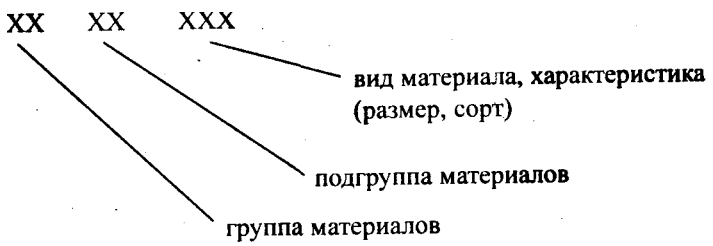
Запасными частями являются предметы, используемые для ремонта и замены отдельных частей машин и оборудования.

В специальную группу выделяют малоценные и быстроизнашивающиеся предметы. К **малоценным** относятся предметы, стоимость которых ниже установленного законом лимита стоимости основных средств, независимо от срока их службы. **Быстроизнашивающимися** являются предметы, служащие менее одного года независимо от стоимости.

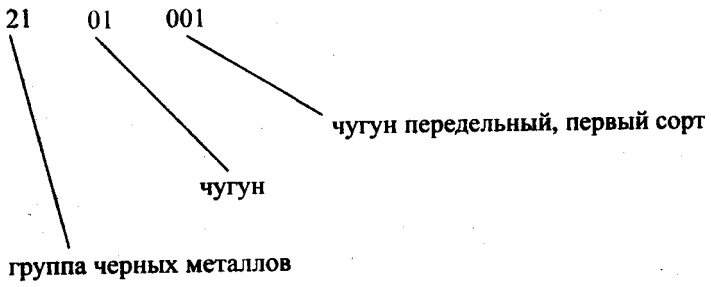
Классификация производственных запасов по техническим свойствам используется в технологии производства и организации аналитического учета. Она же является основой при разработке номенклатур, т.е. систематизированных перечней материалов, потребляемых в производстве.

Каждому виду материала присваивается собственный номенклатурный номер (код), однозначно его идентифицирующий.

Код (номенклатурный номер) материала может иметь следующую структуру:



Например, номенклатурный номер чугуна передельного, первого сорта может иметь вид:



В балансе производственные запасы отражаются по фактической себестоимости приобретения (заготовления). Исключение составляют материальные ценности, на которые цена в течение года снизилась, либо которые морально устарели или частично потеряли свое первоначальное качество. Данные материальные ценности отражаются в балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, если она ниже первоначальной стоимости заготовления (приобретения), с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты организации.

Фактическими затратами на приобретение производственных запасов могут быть:

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

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

таможенные пошлины и иные платежи;

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

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

затраты по заготовке и доставке производственных запасов до места их использования, включая расходы по страхованию. Данные затраты включают, в частности, затраты по заготовке и доставке производственных запасов, затраты по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, затраты за услуги транспорта по доставке производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену на запасы, установленную договором, затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков (коммерческий кредит) и другие затраты. В состав данных затрат организации могут также относить и затраты по оплате процентов по заемным средствам, если они связаны с приобретением запасов и произведены до даты оприходования производственных запасов на складах организации;

иные затраты, непосредственно связанные с приобретением производственных запасов.

Фактическая себестоимость производственных запасов при их изготовлении силами организации определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство указанных запасов осуществляется в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

Фактическая себестоимость производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками).

Фактическая себестоимость производственных запасов, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования; приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств), — исходя из стоимости обмениваемого имущества, по которой оно было отражено в бухгалтерском балансе у этой организации.

При отпуске материальных ценностей в производство их оценка также должна производиться по фактической себестоимости приобретения (заготовления), т. е. в издержки производства материальные ценности включаются по фактической себестоимости приобретения (заготовления). При небольшом объеме материальных ценностей их списание в издержки производства можно вести непосредственно по фактической себестоимости, но при большой и разнообразной номенклатуре материальных ценностей, поступлении одних и тех же материалов от

разных поставщиков, при разных условиях поставок (размеры партии, виды транспорта, способы погрузки), разных условиях платежа исчисление фактической себестоимости по конкретному материалу при отпуске его в производство представляет из себя трудоемкую техническую процедуру. Поэтому учет отпуска в производство производственных запасов может быть организован по одному из двух вариантов:

• по фактической себестоимости;

• по учетным ценам.

При организации учета отпуска материальных ценностей в производство по фактической себестоимости используется один из методов, устанавливаемых организацией в учетной политике:

• по себестоимости каждой единицы;

• по средней себестоимости;

• по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);

• по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

По себестоимости каждой единицы производственных запасов могут оцениваться запасы, используемые предприятием в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга.

По средней себестоимости могут оцениваться производственные запасы по каждому их виду (группе). Средняя себестоимость каждого вида (группы) запасов определяется как частное от деления суммы общей себестоимости остатка вида (группы) запасов (на начало месяца и поступивших запасов в отчетном месяце) на общее количество данного вида (группы) запасов (на начало месяца и поступивших запасов в этом месяце).

При наличии косвенных расходов по приобретению производственных запасов они могут быть учтены на одном аналитическом счете "Затраты по заготовке и доставке". В этом случае фактическая себестоимость отпущенных материальных ценностей в производство (Ф) в конце месяца рассчитывается следующим образом:

$$Ф = C + T,$$

где C — стоимость отпущенных материалов в производство по средней себестоимости, руб.;

T — сумма затрат по заготовке и доставке по отпущенным материалам производство, руб.

Приведем расчет величины затрат по заготовке и доставке.

Расчет затрат по заготовке и доставке

Показатель	Стоимость материалов по средней себестоимости, руб.	Сумма затрат по заготовке и доставке, руб.
Остаток на начало периода	1000	50
Поступило за период	3000	350
Итого	4000	400
Процент ТЗР	$\frac{400}{4000} \cdot 100 = 10\%$	$\frac{2000 \cdot 10}{100} = 200$
Отпущено на производство	2000	200
Остаток на конец периода	2000	200

Методы ФИФО и ЛИФО определяют последовательность списания стоимости материалов (по партиям) независимо от последовательности фактического движения материалов, т.е. наличия или отсутствия учета материалов по партиям в местах хранения. Использование данных методов предполагает организацию аналитического учета не только по видам материалов, но и по отдельным партиям.

По методу ФИФО материалы в издержки производства списываются по фактической

себестоимости приобретения в хронологическом порядке поступления партий: сначала списываются в расход материалы по фактической себестоимости первой закупленной партии, затем второй, третьей и т.д. При применении этого метода производственные запасы, находящиеся на складе на конец месяца, оцениваются по фактической себестоимости последних по времени приобретения, а в себестоимости продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретения.

По методу ЛИФО (он обратен методу ФИФО) материалы в издержки производства списываются по фактической себестоимости последней закупленной партии, затем предпоследней и т. д. При применении этого метода производственные запасы, находящиеся на складе, оцениваются по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

При использовании в текущем учете в качестве учетных оценок (средних покупных цен, средней фактической себестоимости заготовления, плановой себестоимости заготовления и т.п.) фактическая себестоимость отпущенных в производство материалов определяется следующим образом:

$$Ф = П \pm О,$$

где $П$ — стоимость отпущенных материалов в производство по учетной оценке, руб.;

$О$ — отклонение фактической себестоимости отпущенных материалов от их стоимости по учетной оценке, руб.

Приведем расчет величины отклонений по отпущенным в производство материалам.

Расчет отклонений фактической себестоимости материалов от их стоимости по учетным ценам

Показатель	Стоимость материалов по учетной оценке	Отклонение (+, -)
Остаток на начало периода Поступило за период	5000 10000	-300 +600
Итого	15 000	+300
Процент отклонений	$\frac{+300}{15000} \cdot 100 = +2\%$	
Отпущено на производство	8000	$\frac{8000 \cdot 2}{100} = +160$
Остаток на конец периода	7000	+140

7.2. Учет производственных запасов на складах и его связь с учетом в бухгалтерии

Производственные запасы организации хранятся на складах, в кладовых, где размещаются по видам, группам, размерам и сортам. Складские помещения должны быть оснащены исправными весоизмерительными приборами, а производственные запасы располагаться на стеллажах, полках для быстрой их приемки, отпуска и контроля за их сохранностью.

Учет производственных запасов на складе ведется заведующим складом (кладовщиком), являющимся материально ответственным лицом. С ним заключается договор о полной материальной ответственности.

На малых предприятиях, имеющих небольшую номенклатуру материальных ценностей, можно не содержать штатных складских работников, а их функции (сохранность материальных ценностей, их рациональное использование, приемка и отпуск) возложить на работников, непосредственно связанных с использованием материалов (мастеров, бригадиров, начальников производств). С этими работниками заключается договор о полной материальной ответственности

и по мере поступления материалов их закрепляют за материально ответственным лицом.

Количественно-сортовой учет производственных запасов ведется материально ответственными лицами в карточках складского учета материалов или книгах. Записи в карточках производятся на основании первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных) в день совершения операций. После каждой записи выводится остаток материалов.

Сортовой учет производственных запасов может вестись одним из трех методов: оперативно-бухгалтерским (сальдовым), параллельным или по отчетам материально ответственных лиц.

При **оперативно-бухгалтерском (сальдовом) методе** на складе осуществляется количественный учет материалов, а в бухгалтерии — стоимостный. Данные первичных документов по приходу и расходу материалов на складе заносятся в карточки складского учета, в которых подсчитывается остаток материалов в натуральном выражении; в бухгалтерии на основе этих же документов составляются оборотные ведомости. В конце месяца остатки с карточек складского учета переносятся в сальдовые книги, подсчитывается стоимость остатков и итоги сравниваются с оборотными ведомостями.

На малых предприятиях вместо сальдового метода рациональнее использовать метод учета материальных ценностей непосредственно в аналитических ведомостях, формы которых должны быть максимально приближены к формам оборотных ведомостей.

При **параллельном методе** на складе и в бухгалтерии ведется количественно-суммовой учет производственных запасов. На складе по данным карточек количественно-суммового учета ежемесячно составляются сортовые оборотные ведомости. В бухгалтерии на основании первичных документов по каждому складу составляется сортовая оборотная ведомость, данные которой сверяются со складской сортовой оборотной ведомостью. Данный метод недостаточно оперативен для управления и контроля за состоянием производственных запасов.

Метод учета производственных запасов по отчетам материально ответственных лиц предусматривает ведение количественно-сортового учета материальных ценностей только на складе и количественного учета материально ответственными лицами. Ежемесячно материально ответственные лица представляют в бухгалтерию материальные отчеты, в которых показывают данные об остатках, поступлении и расходе всех производственных запасов в количественном исчислении. В бухгалтерии производится таксировка и подсчет итогов в денежном выражении материальных отчетов, после чего они становятся регистрами аналитического учета и одновременно оборотными ведомостями. Метод учета производственных запасов по отчетам материально ответственных лиц применим в организациях с ограниченной номенклатурой материальных ценностей.

7.3. Синтетический учет производственных запасов

Учет производственных запасов ведется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/98) и другими документами.

Жизненный цикл производственных запасов в организации составляют следующие этапы: поступление — выдача в производство — возврат из производства. В соответствии с циклом в учете производственных запасов выделяются следующие группы учетных операций: учет поступления; учет отпуска материальных ценностей в производство и возврат из него.

Для учета наличия и движения производственных запасов, принадлежащих организации, используются следующие счета:
10 "Материалы"; 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы"; 14 "Переоценка материальных ценностей"; 15 "Заготовление и приобретение материалов"; 16 "Отклонение в стоимости материалов". Малые предприятия могут учитывать все производственные запасы на одном счете 10 "Материалы".

Для учета налога на добавленную стоимость, приходящегося на материальные ценности, применяется счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям".

Учет материалов ведется по субсчетам: 10-1 "Сырье и материалы", 10-2 "Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали", 10-3 "Топливо", 10-4 "Тара и тарные материалы", 10-5 "Запасные части", 10-6 "Прочие материалы", 10-7 "Материалы, переданные в переработку на сторону", 10-8 "Строительные материалы" и др.

На счете 10 учитываются материалы, принадлежащие организации; материалы на ответственном хранении учитываются на забалансовом счете 002 'Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение"; сырье и материалы заказчика, принятые в переработку (давальческое сырье), но не оплачиваемые, учитываются на забалансовом счете 003 "Материалы, принятые в переработку".

На счетах 10, 12 производственные запасы могут учитываться как по фактической себестоимости приобретения (заготовления), так и по учетной оценке, в зависимости от принятой системы организации учета.

При организации учета производственных запасов по фактической себестоимости приобретения (заготовления) по дебету счетов 10,12 отражаются все затраты по приобретению полученных материальных ценностей в корреспонденции с кредитом разных счетов в зависимости от источника их поступления (60, 71, 23, 20 и др.). Поступившие материальные ценности приходуются на каждом аналитическом счете по фактической себестоимости или по покупной цене. В последнем случае транспортно-заготовительные расходы по всем поступившим материальным ценностям учитываются на одном аналитическом счете, с которого списываются в издержки производства пропорционально израсходованным производственным запасам или на другие счета в зависимости от направления их отпуска.

Записи операций на счете 10 в этом случае следующие.

Д **Счет 10 "Материалы"** **К**

Поступление материалов и расходы по их приобретению	Корреспондирующий счет	Отпуск материалов и их недостача	Корреспондирующий счет
Сальдо — остаток материалов по фактической себестоимости на начало периода			
Оприходование материалов:		Отпуск материалов:	
• от поставщиков по фактической себестоимости (покупной цене) без НДС	60	• на производственные нужды: по фактической себестоимости	20, 23, 25, 26, 28
• оплаченных подотчетными лицами	71	по покупной цене	20, 23, 25, 26, 28
• от собственных производств	20,23	транспортно- заготовительные расходы	20, 23, 25, 26, 28
• от ликвидации основных средств	47	• обслуживающим производствам и хозяйствам: по фактической себестоимости	29
• от ликвидации малоценных и быстроизнашивающихся предметов	12	по покупной цене	29
Оплата транспортным организациям услуг по	51	транспортно- заготовительные расходы	29
		• на сторону для реализации: по фактической себестоимости	48
		по покупной цене	48

Продолжение

Поступление материалов и расходы по их приобретению	Корреспонди-рующий счет	Отпуск материалов и их недостача	Корреспонди-рующий счет
		транспортно- заготови-тельные расходы	48
		• в совместную деятельность, уставный капитал другого предприятия:	
		по фактической себес-тоимости	06
		по покупной цене	06
		транспортно- заготови-тельные расходы	06
		Недостача и порча: • по фактической себесто-имости	84
		• по покупной цене	84
Сальдо — остаток мате-риалов по фактической		транспортно-заготови-тельные расходы	84

При организации учета производственных запасов по учетной оценке все затраты по приобретению полученных материальных ценностей учитываются по дебету счета 15 в корреспонденции с кредитом счетов 60, 71, 23, 20 и др. Фактически поступившие в организацию производственные запасы списываются с кредита счета 15 в дебет счетов 10 и 12 по учетным ценам.

Таким образом, на счете 15 по дебету собирается фактическая себестоимость материальных ценностей (Ф), а по кредиту — их стоимость по учетным ценам (У). Разница между фактической себестоимостью материальных ценностей (без учета материальных ценностей в пути) и их стоимостью по учетным ценам списывается со счета 15 на счет 16.

Если фактическая себестоимость больше их стоимости по учетным ценам (Ф>У), то отклонение списывается следующим образом:

Д-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материалов"

К-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материалов".

Если фактическая себестоимость меньше их стоимости по учетным ценам (Ф<У), то проводка имеет вид:

Д-т сч. 15 "Заготовление и приобретение материалов"

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материалов".

Дебетовое сальдо на счете 15 отражает фактическую себестоимость материальных ценностей в пути (т. е. расчетные документы от поставщиков поступили, а материалы нет).

Отпуск материальных ценностей в производство в текущем учете производится по учетным ценам:

Д-т счетов 20, 23, 25, 26, 44

К-т сч. 10 "Материалы".

В конце отчетного периода стоимость по учетным ценам материальных ценностей в издержках производства и обращения корректируется на величину отклонений фактической себестоимости от их стоимости по учетным ценам (см. расчет в табл на с. 101):

Д-т счетов 20, 23, 25, 26, 44

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материалов".

При этом, если Ф>У, то делается обычная запись, если Ф<У, то красное сторно. Записи хозяйственных операций в этом случае на счетах 10, 15, 16 следующие.

Д **Счет 15 "Заготовление и приобретение материалов"** **К**

Фактическая себестоимость приобретенных материалов	Корреспондирующий счет	Фактическая себестоимость поступивших материалов	Корреспондирующий счет
Сальдо — материальные ценности в пути на начало периода	—		
Покупная стоимость материальных ценностей по расчетным документам поставщиков (без НДС)	60	Стоимость фактически поступивших и оприходованных материальных ценностей по учетным ценам	10, 12
Расходы по заготовке и доставке материальных ценностей (без НДС)	51, 71, 60, 76		
Отклонение фактической себестоимости материальных ценностей от их стоимости по учетным ценам (фактическая себестоимость меньше стоимости по учетным ценам — Ф<У)	16	Отклонение фактической себестоимости материальных ценностей от их стоимости по учетным ценам (фактическая себе стоимость больше стоимости по учетным ценам — Ф>У)	16
		Начисление претензии поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям	63
Сальдо — материальные ценности в пути на конец периода	—		

Д **Счет 10 "Материалы"** **К**

Поступление материалов по учетным ценам	Корреспондирующий счет	Отпуск материалов по учетным ценам	Корреспондирующий счет
Сальдо — остаток материалов на начало периода	—		
Оприходование материалов от поставщиков, за счет подотчетных сумм, от прочих кредиторов	15	Отпущены материалы: • на производственные нужды	20, 23, 25, 26, 28
		• обслуживающим производствам и хозяйствам	29
		• на сторону для реализации, в совместную деятельность	48
		• в уставный капитал другой организации	06
Сальдо — остаток материалов на конец периода			

Д **Счет 16 "Отклонение в стоимости материалов"** **К**

Отклонение фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей от их стоимости по учетным ценам	Корреспондирующий счет	Отклонение фактической себестоимости приобретенных материальных ценностей от их стоимости по учетным ценам	Корреспондирующий счет
Сальдо — сумма отклонений, приходящаяся на остаток материальных ценностей, на начало периода (Ф > У)	—	**Сальдо** — сумма отклонений, приходящаяся на остаток материальных ценностей, на начало периода (Ф < У)	—
Сумма отклонений по поступившим за отчетный период материальным ценностям (фактическая себестоимость выше стоимости по учетным ценам — Ф>У)	15	Сумма отклонений по поступившим за отчетный период материальным ценностям (фактическая себестоимость ниже стоимости по учетным ценам — Ф<У)	15
	..	Списание отклонений (Ф < У — красное сторно; Ф > У — дополнительная запись):	
		• на израсходованные материальные ценности на:	
		производственные нужды	20, 23, 25, 26, 28
		непроизводственные нужды	29
		• на реализованные материальные ценности, переданные в совместную деятельность	48
		• на переданные в уставный капитал другой организации материальные ценности	06
Сальдо — сумма отклонений, приходящаяся на остаток материальных ценностей, на конец периода (Ф > У)	—	**Сальдо** — сумма отклонений, приходящаяся на остаток материальных ценностей, на конец периода (Ф < У)	—

Учет поступления производственных запасов и расчетов с поставщиками и подрядчиками

Производственные запасы могут поступать от поставщиков, от собственных производств (основного и вспомогательного) в качестве полноценных предметов труда, отходов производства, материальных ценностей, оставшихся от ликвидации основных средств и малоценных предметов, приобретаться подотчетными лицами организации.

Материальные ценности от поставщиков поступают, работы и услуги подрядчиками выполняются на основании заключенных между организацией и поставщиками и подрядчиками договоров. В них оговариваются: вид поставляемых материальных ценностей, выполняемых работ и услуг, коммерческие условия поставки, количественные и стоимостные показатели поставок материальных ценностей (выполняемых работ, услуг), сроки отгрузки материальных ценностей (выполнения работ, услуг), порядок расчетов (условия платежей) между организацией и поставщиками и подрядчиками.

Порядок расчетов между организацией и поставщиками, и подрядчиками по внутрироссийским поставкам определяется в соответствии с правилами безналичных расчетов в

РФ; по импортным поставкам — в соответствии с правилами международных расчетов.

Условия внутрироссийских поставок формируются в соответствии с принятыми в стране условиями (франко-завод; франко-станция отправления; франко-вагон и др.), определяющими права и обязанности продавцов и покупателей по отношению к товару.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками ведется на пассивном счете 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и активных счетах 61 "Расчеты по авансам выданным" и счете 63 "Расчеты по претензиям":

Д Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" К

Уменьшение задолженности	Корреспонди-рующий счет	Увеличение Задолженности	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — задолженность поставщикам и подрядчикам на начало периода	
Оплата счетов поставщиков и подрядчиков:		Акцепт счетов поставщиков и подрядчиков:	
• наличными	50	• за поступившие материальные ценности:	
• с расчетного счета	51		
• с валютного счета	52	стоимость ценностей	10, 12, 15
• с аккредитива	55	НДС	19
• за счет кредита в банке	90	• за доставку материальных ценностей:	
Зачет выданных авансов	61	стоимость услуг	10, 12, 15
		НДС	19
Зачет по товарообменным операциям	62	• по непоступившим материальным ценностям	10, 12, 15 "В пути"
Положительная курсовая разница	80, 83		
		Поступившие материальные ценности по ранее акцептованным счетам поставщиков:	
		• сторно акцептованной ранее суммы	10, 12, 15 "В пути"
		• стоимость материальных ценностей	10, 12, 15
		•НДС	19
		Недостачи в пределах норм естественной убыли	84
		Недостачи сверх норм естественной убыли, несоответствие цен и тарифов, ошибки, несоответствие качества и др.	63
		Отрицательная курсовая Разница	80, 83
		Сальдо — задолженность поставщикам и подрядчикам на конец периода	—

По кредиту счета 60 в корреспонденции со счетами производственных запасов, издержек

производства отражается задолженность организации поставщику (подрядчику) за товарно-материальные ценности, на которые перешло право собственности, принятые работы и услуги; за услуги по доставке товарно-материальных ценностей. В задолженность поставщикам (подрядчикам) по кредиту счета 60 включается также налог на добавленную стоимость.

Порядок отражения в учете поступления товарно-материальных ценностей зависит от соответствия момента перехода права собственности, сроков поступления материальных ценностей и платежных документов.

Отражение в учете поступления материальных ценностей

Материальные Ценности	Платежные документы	Записи в учете
Переход права собственности на материальные ценности Произошел		
Поступили	Поступили	Сумма в пределах акцепта Д-т сч. 10, К-т сч. 60 Д-т сч. 19, К-т сч. 60
Поступили	Не поступили	Сумма фактически поступивших материалов по ценам, установленным в договоре: Д-т сч. 10 К-т сч. 60 Д-т сч. 19, К-т сч. 60
Не поступили	Поступили	Сумма, указанная в счете поставщика: Д-т сч. 10 (материалы в пути) К-т сч. 60 Д-т сч. 19, К-т сч. 60
Переход права собственности на материальные ценности не произошел		
Поступили	Поступили	Сумма согласно договору Д-т сч. 002
Поступили	Не поступили	Сумма согласно договору Д-т сч. 002
Не поступили	Поступили	Не отражается в учете

Если при заключении договора предусмотрен аванс поставщику (подрядчику) или предварительная оплата, то они отражаются на счете 61. При окончательном расчете с поставщиком производится зачет суммы полученного аванса или предварительной оплаты.

Д **Счет 61 "Расчеты по авансам выданным"** **К**

Увеличение задолженности	Корреспондирующий счет	Уменьшение задолженности	Корреспондирующий счет
Сальдо — остаток задолженности поставщиков и подрядчиков по выданным им авансам на начало периода	—		
Сумма выданных авансов поставщикам и подрядчикам под поставку материальных ценностей и выполнение работ:		Зачет суммы выданных авансов и предоплат при окончательном расчете с поставщиками и подрядчиками	60
• наличными	50	Отрицательная курсовая разница	80, 83
• с расчетного счета	51		
• с валютного счета	52		
• за счет аккредитива	55		
• за счет кредитов банка	90		
Положительная курсовая разница	80, 83		
Сальдо — остаток задолженности поставщиков и подрядчиков по выданным им авансам на конец периода	—		

При выявлении несоответствия цен и тарифов, несоответствия качества, количества поставленных материальных ценностей договорным обязательствам, предъявляется претензия поставщикам и подрядчикам на сумму недостачи или непринятых материальных ценностей. Сумма недостачи рассчитывается вместе с НДС. Претензия предъявляется в корреспонденции со счетом 60 (Д-т сч. 63, К-т сч. 60). Структура счета 63 имеет следующий вид:

Д **Счет 63 "Расчеты по претензиям"** **К**

Увеличение задолженности	Корреспондирующий счет	Уменьшение задолженности	Корреспондирующий счет
Сальдо — долг разных Дебиторов по претензиям на начало периода	—		
Начисление претензий к Поставщикам, подрядчикам, транспортным организациям и др.	60, 15	Поступление денежных средств по возмещаемым претензиям	51
		Поступление материальных ценностей в возмещение претензий	10, 12
Сальдо — долг разных Дебиторов по претензиям на конец периода	—		

Поступление материальных ценностей от других источников (кроме поставщиков)

отражается в учете следующим образом.

Материалы, выработанные организацией для собственных нужд, а также полуфабрикаты собственного производства приходуются бухгалтерской записью:

Д-т счетов 10 "Материалы",
12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы",
21 "Полуфабрикаты собственного производства"

К-т сч. 20 "Основное производство"

или 23 "Вспомогательные производства" (в зависимости от того, из каких цехов они поступили).

Принятые на склад отходы учитываются по дебету счета 10, субсчет 6 "Прочие материалы" и кредиту счета 20 или 23.

Материалы, поступившие от забракованных изделий, учитываются по ценам возможного использования или реализации по дебету счета 10 и кредиту счета 28 "Брак в производстве".

Поступившие материальные ценности (лом и т. д.) от ликвидации и выбытия основных средств, малоценных и быстроизнашивающихся предметов приходуются по рыночной стоимости и отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 10 "Материалы"

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки".

Приобретенные подотчетными лицами материальные ценности приходуются в учете записью:

Д-т сч. 10 "Материалы"

К-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Учет налога на добавленную стоимость по поступившим производственным запасам

Налог на добавленную стоимость, подлежащий оплате поставщикам за приобретенные производственные запасы и подрядчикам за услуги по транспортировке и доставке их в организацию, учитывается по дебету счета 19 на основании расчетных документов. По кредиту этого счета отражается списание налога на добавленную стоимость по назначению. Налог на добавленную стоимость фактически уплаченный за приобретенные и оприходованные производственные запасы списывается со счета 19 в уменьшение задолженности бюджету, независимо от их отпуска в производство. Налог на добавленную стоимость по производственным запасам, подлежащим использованию на непроизводственные нужды, списывается со счета 19 на счета учета источников их покрытия (29, 88).

Налог на добавленную стоимость по производственным ресурсам, подлежащим использованию на изготовление продукции и осуществление операций, освобожденных от налога, списываются со счета 19 на счета учета затрат на производство (20, 23, 25, 26).

Записи операций на счете 19 по приобретенным производственным запасам следующие.

Д Счет 19 "НДС по приобретенным ценностям" К

НДС по приобретенным материальным ценностям по расчетным документам	Корреспонди-рующий счет	Списание оплаченного НДС по назначению	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — остаток НДС по материальным ценностям на начало периода	—		
По полученным матери-альным ценностям от по-ставщиков	60	В зачет бюджету по ис-пользуемым материальным ценностям на производственные нужды	68
По оказанным услугам и Работам подрядчиками	60, 76	По используемым матери-альным ценностям на не-производственные нужды	29, 88

По приобретенным подотчетными лицами материальным ценностям	71	По используемым материальным ценностям для производства продукции и операций, освобожденных от НДС	20, 23, 25, 26
Сальдо — остаток НДС по материальным ценностям на конец периода	—		

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в условных денежных единицах

В соответствии со ст. 317 ГК РФ денежные обязательства организаций могут оплачиваться в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или в условных денежных единицах. В этом случае сумма, подлежащая уплате в рублях, определяется по официальному курсу соответствующей валюты или условных денежных единиц на день платежа, если иной курс или иная дата его определения не установлены законом или договором.

При расчетах организации с поставщиками по условиям договора поставки в сумме, эквивалентной, например, доллару США или в условных денежных единицах, в момент оприходования полученных от поставщика (подрядчика) материальных ценностей (работ, услуг) сумма задолженности поставщику (подрядчику) отражается по курсу доллара США или условных денежных единиц на дату оприходования материальных ценностей (принятия работ, услуг):

Д-т счетов 10, 12, 08, 07, 20

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

При погашении задолженности поставщику (подрядчику) перечисляемая сумма отражается по курсу доллара США или условных денежных единиц на дату списания средств с расчетного счета:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 51 "Расчетный счет".

Образовавшаяся по счету 60 суммовая разница списывается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" — положительная;

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — отрицательная.

Пример. Оприходованы поступившие от поставщика материалы на сумму 1000 усл. ед., НДС по материалам — 200 усл. ед. (курс — 20 руб. за 1 усл. ед.).

На бухгалтерских счетах будет отражено:

Д-т счетов 10 "Материалы" 20 000 руб.

19 "НДС по приобретенным ценностям" 4 000 руб.

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 24 000 руб.

Перечислено в оплату счета поставщика 1 200 усл. ед. (курс на дату оплаты — 21 руб. за 1 усл. ед.), что будет оформлено бухгалтерской записью:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 25 200 руб.

Суммовая разница по счету 60 (25 200 — 24 000 = 1 200) будет отражена в бухгалтерском учете:

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 1 200 руб.

При использовании счетов 61 и 63 по расчетам с поставщиками (подрядчиками) в условных денежных единицах возникающие на этих счетах суммовые разницы отражаются в бухгалтерском учете:

Д-т счетов 61 "Расчеты по авансам выданным",

63 "Расчеты по претензиям"

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" — положительные разницы,

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 61 "Расчеты по авансам выданным",

63 "Расчеты по претензиям" — отрицательные.

Учет расхода производственных запасов и контроль за их использованием

Производственные запасы в организации могут быть отпущены: на производство продукции, обслуживание производства и управление им, исправление брака в производстве, непроизводственные нужды, реализованы на сторону, переданы в совместную деятельность и др.

Отпущенные материалы на производственные нужды на основании первичных документов (лимитно-заборных карт, требований, накладных и др.) или составленных на их основе ведомостей распределения материалов списываются с кредита счета 10 "Материалы" в дебет производственных счетов по назначению: Д-т счета 20 — на изготовление продукции, счета 23 — цехам вспомогательного производства, счета 25 — на обслуживание производства и управление им, счета 26 — на управление предприятием в целом, счета 28 — на исправление производственного брака.

Материалы, отпущенные на непроизводственные нужды, относят с кредита счета 10 в дебет счетов, учитывающих источник покрытия затрат (счетов 29, 88).

Реализованные на сторону и переданные в совместную деятельность материалы списываются с кредита счета 10 в дебет счета 48 "Реализация прочих активов". При этом по реализованным материалам начисляется налог на добавленную стоимость, подлежащий взносу в бюджет, который отражается по дебету счета 48 в корреспонденции с кредитом счета 68 "Расчеты с бюджетом".

При организации учета производственных запасов по фактической себестоимости приобретения (заготовления) стоимость материалов, списанных в течение отчетного месяца по средней фактической себестоимости при наличии затрат по их заготовке и доставке (косвенных расходов), доводится до фактической себестоимости путем списания в конце месяца суммы косвенных затрат по заготовке и доставке, приходящихся на отпущенные материалы. Расчет данных косвенных расходов приведен в таблице на с. 100. Сумма указанных косвенных расходов, приходящаяся на израсходованные материалы, списывается с кредита счета 10 в дебет тех же счетов, на которые были отнесены материалы:

Д-т счетов 20, 23, 25, 26, 28, 29, 88, 48

К-т сч. 10 "Материалы".

При организации учета производственных запасов по учетным ценам по окончании месяца определяется разница между фактической себестоимостью израсходованных материалов и их стоимостью по учетным ценам. Расчет отклонений в стоимости материалов приведен в таблице на с. 101. Выявленная разница списывается на те же счета, на которые были списаны материалы по учетным ценам. При этом оформляется бухгалтерская запись:

Д-т счетов 20, 23, 25, 26, 28, 29, 88, 48

К-т сч. 16 "Отклонение в стоимости материалов".

При этом превышение фактической себестоимости над стоимостью материалов по учетным ценам отражается обычной дополнительной записью. Превышение стоимости материалов по учетным ценам над фактической себестоимостью отражается сторнировочной записью (красным цветом).

Важное значение в процессе управления производственными запасами имеет задача обеспечения информацией пользователей для контроля за наличием и движением производственных запасов, их использованием в соответствии с утвержденными нормами.

Контроль за наличием и движением производственных запасов обеспечивается правильной организацией складского учета материальных ценностей, которая включает: наличие складских помещений, оснащенных современными весоизмерительными приборами и устройствами, нормирование производственных запасов.

Нормирование производственных запасов представляет собой установление среднего размера запаса каждого вида материалов, необходимого для осуществления производственного процесса. Норма запаса каждого вида материалов указывается в карточке складского учета. Данные о фактических остатках материалов в карточке складского учета имеются после каждой операции поступления или отпуска. Материально ответственное лицо (кладовщик) на основании этих данных информирует службу снабжения об отклонениях фактического остатка материалов от

установленных норм.

Контроль за использованием производственных запасов в соответствии с утвержденными нормами обеспечивается лимитированием отпуска материалов в производство и выявлением отклонений фактического их расхода от установленных норм. Лимитирование отпуска материалов основывается на нормировании материальных затрат.

Отпуск материальных ценностей на изготовление продукции не всегда означает использование их в производстве в полном объеме. Поэтому для правильного определения материальных затрат в процессе производства выявляются отклонения от установленных норм расхода. Для этого используются методы: документального оформления отклонений от норм, учета расхода по партиям, инвентаризации.

Метод документального оформления отклонения фактического расхода материальных ценностей от норм применяется при поштучном отпуске материалов сверх лимита, замене одного вида материала другим и др. В этом случае отклонения от норм документируются специальными требованиями на дополнительный отпуск, на замену. При отпуске немерных, некондиционных материалов отклонения выявляются непосредственно в документах па отпуск материалов в производство.

Метод партионного раскроя применяется при отпуске материалов по весу и в измерении по площади. На каждую партию металла, кожи или ткани составляется раскройный лист или карта, в которых указывается количество материала, норма расхода. После раскроя указывается также количество выкроенных деталей (заготовок), отходов и результат (экономия или перерасход). Экономия или перерасход определяется путем сравнения фактического расхода материалов с нормативным. Расход материала по норме выявляется путем умножения количества заготовок на норму расхода. Таким образом повседневно контролируется расход материалов, выявляются причины и виновники.

Аналогично ведется контроль и в отношении отходов.

Метод инвентаризации применяется для определения фактического расхода материалов и выявления отклонений от норм в случае невозможности использования других способов контроля. Данный метод основан на проведении инвентаризации остатков неизрасходованных материалов за смену, декаду или месяц. Сроки проведения инвентаризации остатков материалов зависят от специфики производства, характера изготавливаемой продукции, периода изготовления и других условий.

Фактический расход материалов определяется расчетным путем: к остаткам неизрасходованных материалов на начало периода прибавляется количество отпущенных в производство материалов и вычитаются остатки неизрасходованных материалов на конец периода. Данные об остатках выявляются инвентаризацией, а об отпущенных материалах — по первичным документам. Полученный фактический расход материалов за соответствующий период сопоставляется с нормативным и выявляется экономия или перерасход. Нормативный расход материалов определяется умножением фактического количества изготовленной продукции за смену, декаду или месяц на действующую норму расхода.

Метод инвентаризации трудоемок и требует хорошей организации учета выработки деталей по операциям, на которых расходуются материалы.

Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП)

К МБП относятся предметы стоимостью на дату приобретения ниже установленного законом лимита стоимости (100-кратной минимальной месячной оплаты труда) за единицу (исходя из стоимости, предусмотренной в договоре) независимо от срока полезного использования или служащие менее одного года независимо от их стоимости. Руководитель организации имеет право установить меньший лимит стоимости предметов для принятия к учету в составе МБП.

Независимо от стоимости и срока полезного использования к МБП относятся: 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 используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие вызываемые специфическими

условиями изготовления продукции устройства — изложницы и приспособления к ним, прокатные валки, фурмы воздушные, челноки, катализаторы и сорбенты твердого агрегатного состояния и т. п.).

Независимо от срока полезного использования и стоимости к МБП также относятся орудия лова, бензомоторные пилы, сучкорезки, сплавной трос, сезонные дороги, усы и временные ветки лесовозных дорог, временные здания в лесу, спецодежда и спецобувь, постельные принадлежности.

К МБП не относятся сельскохозяйственные машины и орудия, строительный механизированный инструмент, рабочий и продуктивный скот. Они включаются в основные средства независимо от стоимости и срока службы.

Учет МБП регламентируется положением по бухгалтерскому учету "Учет материально-производственных запасов" (ПБУ 5/98).

Жизненный цикл МБП содержит следующие этапы: поступление — эксплуатация — выбытие. В соответствии с жизненным циклом выделяются следующие группы учетных операций: учет поступления МБП; учет выдачи в эксплуатацию; учет износа МБП; учет списания (ликвидации) МБП.

Учет поступления и складской учет МБП ведется аналогично учету материалов.

Учет МБП в эксплуатации может иметь особенности, связанные с выбором способов учета и списания МБП в издержки производства и обращения.

Малоценные предметы стоимостью в пределах 1/20 установленного лимита за единицу списываются в издержки производства и обращения по мере их отпуска в эксплуатацию.

По МБП стоимостью свыше 1/20 установленного лимита начисляется амортизация. Амортизация МБП может начисляться следующими способами: линейным, процентным, пропорционально объему продукции (работ, услуг). При начислении амортизации линейным способом используются нормы амортизации исходя из срока полезного использования МБП. Начисление амортизации процентным способом производится по одному из двух вариантов: в размере 100% при передаче МБП в эксплуатацию или в размере 50% их стоимости при передаче со склада в эксплуатацию и остальные 50% при их выбытии из эксплуатации. Материальные ценности, остающиеся от списания МБП, приходуются по рыночной стоимости на дату списания с зачислением на финансовый результат (Д-т сч. 10, К-т сч. 80). Пример расчета износа по второму варианту процентного способа приведен в таблице.

Расчет износа МБП за _____ месяц

Подразделение — держатель МБП	Отпущено в эксплуатацию МБП, руб.	Списано МБП, руб.	Стоимость лома, отходов, руб.	Сумма износа, руб.
Основное производство Управление	500 300	200 100	2 4	350 200
Итого	800	300	6	550

По каждому из подразделений износ определяется следующим образом:

Износ МБП по основному производству = Износ по отпущенным в эксплуатацию МБП + Износ по списанным МБП = Общий износ = $\frac{500}{2} + \frac{200}{2} = 350$

Стоимость специальных инструментов, приспособлений и сменного оборудования погашается только пропорционально объемам продукции.

Учет МБП осуществляется на активном счете 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", который имеет субсчета: 12-1 "МБП в запасе"; 12-2 "МБП в эксплуатации".

Д Счет 12-1 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в запасе" К

Поступление МБП и расходы по их приобретению	Корреспонди-рующий счет	Отпуск МБП и их недостача	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — остаток МБП на складе на начало периода	—		
Оприходование МБП:		Отпуск МБП:	
• от поставщиков по фактической себестоимости (покупной цене) без НДС	60	• в эксплуатацию	12-2
		• на производственные нужды	23, 25, 26, 44
• оплаченных подотчетными лицами	71	Выявлена недостача МБП	84
• от прочих кредиторов	76		
Оплата транспортным организациям услуг по доставке (без НДС), таможенных пошлин, сборов, процентов за кредит	51		
Сальдо — остаток МБП на складе на конец периода	—		

Д Счет 12-2 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы в эксплуатации" К

Поступление МБП в эксплуатацию	Корреспонди-рующий счет	Выбытие МБП из эксплуатации	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — остаток МБП в эксплуатации на начало периода	—		
МБП со склада в эксплуатацию	12-1	Списаны (ликвидированы) МБП	13
		Недостача МБП, выявленная при инвентаризации в Производстве	84
Сальдо — остаток МБП в эксплуатации на конец периода	—		

Аналитический учет МБП ведется по однородным группам МБП.

Износ МБП учитывается на пассивном счете 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов".

Д Счет 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов" К

Уменьшение износа МБП	Корреспонди-рующий счет	Увеличение износа МБП	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — сумма износа МБП на начало периода	—
Списание износа по ликвидируемым МБП	12-2	Начисление износа по отпускаемым МБП в эксплуатацию	23, 25, 26, 29
		Начисление износа по ликвидируемым МБП	23, 25, 26,29

		Сальдо — сумма износа МБП на конец периода	—

Малые предприятия в соответствии с рекомендациями Минфина РФ по ведению бухгалтерского учета и применению учетных регистров могут учитывать малоценные и быстроизнашивающиеся предметы на счете 10 как материалы и списывать их стоимость в издержки производства и обращения по мере их передачи в эксплуатацию. Для обеспечения сохранности МБП, переданных в эксплуатацию, в организациях должен вестись оперативный учет и контроль за их движением.

ГЛАВА 8

УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И ОТЧИСЛЕНИЙ НА СОЦИАЛЬНЫЕ НУЖДЫ

8.1. Организация оплаты труда и задачи ее учета

Оплата труда представляет собой денежное выражение той части труда работников в общественном продукте, которая поступает в личное потребление.

Организации самостоятельно устанавливают формы, системы и размеры оплаты труда, а также другие виды доходов работников.

Общереспубликанские законодательные нормы в области регулирования трудовых отношений работников и администрации организации, включая и отношения по вопросам оплаты труда, являются минимально необходимыми. Поэтому юридической формой регулирования трудовых отношений в настоящее время является коллективный договор, заключаемый администрацией с коллективом работников организации. В коллективном договоре должны быть

оговорены все условия оплаты труда работников, входящие в компетенцию организации.

Условия оплаты труда отдельных работников отражаются также в контрактах (трудовых договорах), заключаемых администрацией организации с конкретными работниками. В контрактах оговариваются особенности режима рабочего времени и другие условия, связанные со спецификой труда.

Для организации затраты живого труда являются важнейшим элементом издержек производства и обращения. Поэтому важное значение имеет наличие экономически обоснованной и достоверной информации о труде и его оплате.

Учет труда и его оплаты должен обеспечить:

• контроль за производительностью труда; количеством и качеством труда; использованием рабочего времени; фондом оплаты труда и фондом потребления;

• осуществление своевременных и правильных расчетов по оплате труда;

• получение данных по труду и его оплате для планирования и оперативного регулирования;

• своевременное составление бухгалтерской и статистической отчетности по труду и его оплате.

Классификация состава работающих

В зависимости от сферы приложения труда персонал организации подразделяют на производственный и непроизводственный.

Производственный — персонал основной деятельности. В его состав включаются работники:

• основных и вспомогательных цехов;

• подсобных производств (лесозаготовок, торфоразработок, карьеров и т. п.);

• научно-исследовательских, конструкторских, технологических подразделений;

• вычислительных центров;

• всех видов охраны;

• управления и др.

Непроизводственный персонал— персонал не основной деятельности. В состав непроизводственного персонала включаются работники:

• подсобных сельскохозяйственных предприятий;

• жилищного хозяйства;

• коммунальных предприятий;

• медицинских учреждений;

• оздоровительных учреждений, отдыха, физической культуры, культуры, туризма, воспитания, образования и т.п.

Все работающие в организации различаются по категориям персонала:

• рабочие;

• руководители;

• специалисты;

• служащие.

Рабочие — лица, непосредственно занятые в процессе создания материальных ценностей, а также занятые ремонтом, перемещением грузов, перевозкой пассажиров, оказанием материальных услуг. К ним относятся:

• работники, занятые управлением, регулированием и наблюдением за работой автоматов, линий и т.п.;

• работники, занятые изготовлением материальных ценностей;

• работники, занятые перемещением, погрузкой, разгрузкой;

• работники, занятые уходом за машинами;

• машинисты, водители, кочегары и др.;

• почтальоны, телеграфисты и др.;

• операторы ЭВМ;

• дворники, уборщики, курьеры, гардеробщики, сторожа.

Руководители — управленческие работники, в состав которых включаются:

• директора, начальники, управляющие, заведующие, мастера и т. п.;

• главные специалисты.

Специалисты — работники, занятые инженерно-техническими, экономическими и другими работами (инженеры, экономисты и др.).

Служащие — работники, осуществляющие подготовку и оформление документации, учет, контроль (агенты, архивариусы, кассиры, копировщики, секретари, табельщики, учетчики и др.).

Работники организации включаются в:

• списочный состав;

• несписочный состав.

В списочный состав работников включаются все работники, принятые на постоянную, сезонную, а также на временную работу.

Не включаются в списочный состав работники, не состоящие в штате организации, привлеченные по трудовому соглашению для выполнения разовых работ; совместители.

Одним из важных трудовых показателей организации является показатель средней численности работников, который исчисляется нарастающим итогом в течение отчетного периода (года) по следующей формуле:

$$H_{ср_l} = H_{ср_l}^{пост} + H_{ср_l}^{совм} + H_{ср_l}^{подр},$$

где $H_{срl}$ — средняя численность работников в l-ом периоде;

$H_{срl}^{пост}$, $H_{срl}^{совм}$, $H_{срl}^{подр}$ — среднесписочная численность постоянных работников, средняя численность совместителей и работающих по договорам подряда в l-ом периоде.

Расчет средней численности постоянных работников и работающих по договорам подряда ведется по формуле

$$H_{ср_l}(H_{ср_l}^{подр}) = \frac{K_{чел\text{-}дн_l}}{K_{кдн_l}},$$

где $K_{чел\text{-}дн l}$ — количество человеко-дней в l-ом периоде, определяемое как суммарное количество календарных дней постоянных сотрудников, работающих в организации (работающих по договорам подряда в течение срока договора);

$K_{кдн l}$ — количество календарных дней в l-ом периоде.

Средняя численность совместителей рассчитывается:

$$H_{ср_l}^{совм} = \frac{K_{чел\text{-}час_l}}{П_{рд} \cdot K_{рд_k}},$$

где $K_{чел\text{-}час l}$ — общее количество отработанных человеко-часов совместителями в l-ом периоде;

$П_{рд}$ — продолжительность рабочего дня;

$K_{рд l}$ — количество рабочих дней в l-ом периоде.

Учет личного состава работающих и использования рабочего времени

Учет личного состава работающих ведется путем оформления соответствующих документов на всех этапах движения работающих в организации:

• прием на работу — приказом о приеме на работу;

• перевод на другую работу — приказом о переводе на другую работу;

• отпуск — приказом (запиской) о предоставлении отпуска;

• увольнение — приказом о прекращении трудового договора. На каждого работника в отделе кадров организации открывается личная карточка, в которой отмечаются все факты его деятельности.

Учет использования рабочего времени должен обеспечить контроль:

1) за своевременной явкой работников на работу, выявлением всех не явившихся и опоздавших;

2) за нахождением работников во время работы на рабочих местах; своевременном уходом и приходом во время обеда;

3) за своевременным уходом с работы;

4) фактически отработанного рабочего времени, времени простоев и других видов недоиспользования рабочего времени.

Учет рабочего времени ведется табельщиком в специальном документе "Табель". На каждого работника в табеле отводится две строки: в одной указывается время, в другой — вид затрат рабочего времени (Я — явка, Н — ночные часы, О — отпуск, Б — болен, Р — беременность и роды и т. п.).

Учет сверхурочных часов ведется по соответствующим документам, в которых указывается отработанное время и другие данные, необходимые для определения затрат.

Учет времени простоя осуществляется на основе листков о простое.

Учет времени работников, находившихся в командировках, болевших, в период выполнения государственных обязанностей, перерывах, засчитываемых в рабочее время, ведется в табеле на основании командировочных удостоверений, больничных листов, приказов и т. п.

Формы и системы оплаты труда

В организациях применяются две формы оплаты труда:

• повременная, предусматривающая оплату отработанного времени независимо от объема выполненных работ;

• сдельная, предусматривающая оплату выполненных работ по установленным расценкам.

Существует простая повременная и повременно-премиальная система оплаты труда. **Простая повременная система** предусматривает оплату труда за время работы по соответствующим часовым тарифным ставкам или окладам. **Повременно-премиальная система** включает в себя простую повременную оплату и премии за высокое качество работ, за перевыполнение плана и др. При повременной форме оплаты труда для начисления зарплаты достаточно данных табельного учета.

Разновидностями **сдельной оплаты** труда являются: прямая сдельная; сдельно-премиальная; сдельно-прогрессивная; косвенно-сдельная; аккордная.

При сдельной оплате труда для начисления зарплаты необходимы данные о количестве изготовленной продукции (работ) и тарифные ставки. Тарифная ставка — размер оплаты труда за единицу времени при определенной квалификации.

Прямая сдельная зарплата ($З_{п.сд}$) определяется:

$$З_{п.сд} = \sum_i K_{прод_i} \cdot P_i,$$

где $K_{прод i}$ — количество выработанной продукции (выполненных работ) i-го вида;

P_i — расценка за i-ю продукцию (работу).

Расценка рассчитывается следующим образом:

$$Pi = ti \cdot Старі \ ,$$

где t_i, — норма времени на изготовление i-й продукции (работы);

$C_{тарі}$ — тарифная ставка в рублях за единицу времени при выработке продукции (выполнении работы) i-го вида.

Сдельно-премиальная зарплата включает в себя прямую сдельную зарплату и премии за перевыполнение норм выработки, экономию, качество и другие доплаты по установленному проценту к прямой зарплате.

Сдельно-прогрессивная зарплата включает в себя простую сдельную зарплату и премии по прогрессивно повышающимся расценкам к прямой зарплате.

Косвенно-сдельная зарплата определяется в процентах к заработку основных рабочих.

Применяется для оплаты труда рабочих, обслуживающих оборудование, и других работников.

Аккордная зарплата определяется исходя из установленного объема по комплексу работ.

Учет выработки продукции и выполненных работ, необходимый для исчисления зарплаты при сдельной оплате труда, должен обеспечивать:

• информацию о количестве и качестве выработанной продукции и выполненных работ;

• определение уровня выполнения норм выработки и нормированных заданий;

• соответствие количества выработанной продукции количеству израсходованных материалов.

На производстве применяются различные системы учета выработки. При каждой из систем выработка фиксируется документами, состав показателей которых определяется требованиями учета (наряд на сдельную работу, ведомость учета выработки, маршрутные листы, нормированные задания повременщикам и др.). Обязательной информацией в документах является характеристика исполнителя (табельный номер, фамилия, имя, отчество, место работы, расчетный период), характеристика выполненной работы (наименование, разряд), количество выполненной работы, нормы времени, расценки, вид оплаты, количество брака.

Затраты на оплату труда и фонд заработной платы

При организации учета труда и его оплаты необходимо обеспечить решение следующих задач:

1) учет расчетов по оплате труда с каждым работником организации;

2) учет затрат на оплату труда как элемента себестоимости продукции.

Порядок обработки первичной документации по заработной плате при решении данных задач показан на рис. 17.

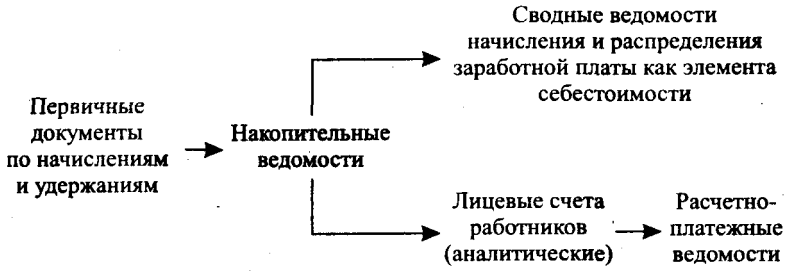


Рис. 17. Обработка информации по учету заработной платы

Состав затрат на оплату труда как элемента себестоимости продукции (работ, услуг) устанавливается Правительством РФ. В настоящее время в состав затрат на оплату труда включаются:

• выплаты заработной платы за фактически выполненную работу, исчисленные исходя из сдельных расценок, тарифных ставок и должностных окладов в соответствии с принятыми в организации формами и системами оплаты труда;

• стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты работникам;

• выплаты стимулирующего характера по системным положениям: премии (включая стоимость натуральных премий) за производственные результаты, в том числе вознаграждения по итогам работы за год, надбавки к тарифным ставкам и окладам за профессиональное мастерство, высокие достижения в труде и т. д.;

• выплаты компенсирующего характера, связанные с режимом работы и условиями труда, в том числе: надбавки и доплаты к тарифным ставкам и окладам за работу в ночное время, сверхурочную работу, работу в многосменном режиме, за совмещение профессий, расширение зон обслуживания, за работу в тяжелых, вредных, особо вредных условиях труда, осуществляемых в соответствии с законодательством Российской Федерации;

• стоимость бесплатно предоставляемых работникам отдельных отраслей в соответствии с действующим законодательством коммунальных услуг, питания и продуктов, затраты на оплату предоставляемого работникам организаций в соответствии с установленным законодательством порядком бесплатного жилья (суммы денежной компенсации за не предоставление бесплатного жилья, коммунальных услуг и прочее);

• стоимость выдаваемых бесплатно в соответствии с действующим законодательством предметов (включая форменную одежду, обмундирование), остающихся в постоянном личном пользовании (или сумма льгот в связи с их продажей по пониженным ценам);

• выплаты, предусмотренные законодательством Российской Федерации о труде, за не проработанное на производстве (неявочное) время;

• оплата очередных и дополнительных отпусков, компенсация за неиспользованный отпуск, оплата проезда к месту использования отпуска и обратно, включая оплату провоза багажа, работников организаций, расположенных в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностях, оплата льготных часов подростков, оплата перерывов в работе матерей для кормления ребенка, а также оплата времени, связанного с прохождением медицинских осмотров, выполнения государственных обязанностей;

• выплаты работникам, высвобождаемых из организаций в связи с их реорганизацией, сокращением численности работников и штатов;

• единовременные вознаграждения за выслугу лет (надбавки за стаж работы по специальности в данном хозяйстве) в соответствии с действующим законодательством;

• выплаты, обусловленные районным регулированием оплаты труда, в том числе: выплаты по районным коэффициентам и коэффициентам за работу в пустынных, безводных и высокогорных местностях, производимые в соответствии с действующим законодательством; надбавки к заработной плате, предусмотренные законодательством за непрерывный стаж работы в районах Крайнего Севера и других районах с тяжелыми природно-климатическими условиями;

• оплата отпуска перед началом работы выпускникам профессионально-технических училищ и молодым специалистам, окончившим высшее или среднее специальное учебное заведение;

• оплата в соответствии с действующим законодательством учебных отпусков, предоставляемых рабочим и служащим, успешно обучающимся в вечерних и заочных высших и средних специальных заведениях, в заочной аспирантуре, в вечерних (сменных) профессионально-технических учебных заведениях, в вечерних (сменных) и заочных общеобразовательных школах, а также поступающим в аспирантуру;

• оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы в случаях, предусмотренных законодательством;

• доплаты в случае временной утраты трудоспособности до фактического заработка, установленного законодательством;

• разница в окладах, выплачиваемая работникам, трудоустроенным с других предприятий и из организаций с сохранением в течение определенного срока (в соответствии с законодательством) размеров должностного оклада по предыдущему месту работы, а также при временном заместительстве;

• суммы, выплачиваемые (при выполнении работ вахтовым методом) в размере тарифной ставки, оклада за время в пути от места нахождения предприятий (пункт сбора) к месту работы и обратно, предусмотренные графиком работы на вахте, а также за дни задержки работников в пути по метеорологическим условиям и вине транспортных организаций;

• суммы, начисленные за выполненную работу лицам, привлеченным для работы в организации согласно специальным договорам с государственными организациями (за предоставление рабочей силы), как выданные непосредственно этим лицам, так и перечисленные государственным организациям;

• заработная плата по основному месту работы рабочим, руководителям и специалистам организаций во время их обучения с отрывом от работы в системе повышения квалификации и переподготовки кадров;

• плата работникам-донорам за дни обследования, сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;

• оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, проходящих производственную практику на предприятиях, а также оплата труда учащихся общеобразовательных школ в период профессиональной ориентации;

• оплата труда студентов высших учебных заведений и учащихся средних специальных и профессионально-технических учебных заведений, работающих в составе студенческих отрядов;

• оплата труда работников, не состоящих в штате предприятия, за выполнение ими работ по заключенным договорам гражданско-правового характера (включая договор подряда), если расчеты с работниками за выполненную работу производятся непосредственно самим предприятием. При этом размер средств на оплату труда работников за выполнение работ (услуг) по договору подряда определяется исходя из сметы на выполнение этих работ (услуг) и платежных документов;

• другие виды оплат, включенные в соответствии с установленным порядком в фонд оплаты труда (за исключением расходов по оплате труда, финансируемых за счет прибыли, остающейся в распоряжении организаций, и других целевых поступлений).

Для целей бухгалтерского учета оплата труда, включаемая в себестоимость продукции (работ, услуг), подразделяется на основную и дополнительную заработную плату.

Основной является заработная плата, начисленная за отработанное время или выполненную работу, при повременной или сдельной оплате труда. К основной заработной плате относятся доплаты и компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда (за работу во вредных или опасных условиях, в ночное время, в выходные и праздничные дни и др.), премии, а также оплата простоев не по вине работников.

Дополнительная заработная плата начисляется за не проработанное время в соответствии с законодательством. К ней относится оплата всех видов отпусков, времени выполнения государственных обязанностей, льготных часов подростков и др.

Деление заработной платы на основную и дополнительную используется для распределения косвенных затрат между видами выпускаемой продукции (работ, услуг) и других целей.

Для статистического наблюдения и отдельных расчетов (например, среднего заработка) по оплате труда используется фонд заработной платы. Состав фонда заработной платы устанавливается Госкомстатом России по согласованию с Минэкономики, Минфином, Минтрудом и Центральным банком Российской Федерации.

В состав фонда заработной платы включаются начисленные организацией суммы оплаты труда независимо от источников их выплаты в денежной и натуральной формах:

• за отработанное время (заработная плата, начисленная по тарифным ставкам, окладам, сдельным расценкам; премии и вознаграждения, носящие регулярный характер; стимулирующие надбавки и доплаты и др.);

• за неотработанное время (оплата ежегодных, дополнительных, учебных отпусков, вынужденного прогула и др.);

• единовременные поощрительные выплаты (вознаграждения по итогам работы за год, материальная помощь, разовые премии независимо от источников их выплаты, стоимость подарков и др.);

• выплаты на питание, жилье, топливо, носящие регулярный характер (стоимость бесплатного питания и продуктов, жилья и коммунальных услуг, топлива, предоставленным работникам отдельных отраслей экономики).

Размер фонда оплаты труда на предприятии находится в следующих границах:

Нижняя граница ФОТ ≤ ФОТ ≤ Верхняя граница ФОТ.

Нижняя граница ФОТ определяется минимальным размером оплаты труда на каждого работника организации, который устанавливается законодательно. Закон обязывает предпринимателя выплачивать зарплату наемным работникам не менее минимального размера оплаты труда.

Верхняя граница ФОТ устанавливается организацией самостоятельно и зависит от его финансовых возможностей.

8.2. Синтетический учет расчетов по оплате труда

Учет расчетов по оплате труда регламентируется основными положениями по учету труда и заработной платы, положением о порядке обеспечения пособиями по государственному страхованию, положением о порядке выплаты дивидендов по акциям и процентов по облигациям и др.

Учет расчетов по оплате труда и другим выплатам с каждым из работающих ведется в аналитических счетах (лицевых счетах), открываемых на каждого работника.

Для идентификации работникам присваивается табельный номер по системе кодирования, удобной для организации (порядковый номер по организации, порядковый номер внутри номера подразделения и т. п.). Табельный номер работника указывается во всех документах, связанных с расчетами по оплате труда.

Учет расчетов по оплате труда и другим выплатам в лицевых счетах ведется нарастающим итогом в течение года. Лицевые счета работников должны храниться в архиве организации в течение 75 лет.

Для учета подоходного налога на каждого работника открывается налоговая карточка.

Учет начисления и выдачи заработной платы и других оплат ведется на пассивном счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

Д **Счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"** **К**

Уменьшение задолженности	Корреспондирующий счет	Увеличение задолженности	Корреспондирующий счет
		Сальдо — остаток задолженности по оплате труда работникам на начало периода	—
Начисление удержаний:		Начисление заработной платы:	
• отчислений в пенсионный фонд	69-2	• рабочим основного производства	
• подоходного налога	68		20
• налога на доходы от участия в предприятии	68	• рабочим вспомогательного производства	23
• по исполнительным документам	76	• обслуживающему и управленческому персоналу подразделений	25

Продолжение

Уменьшение задолженности	Корреспондирующий счет	Увеличение задолженности	Корреспондирующий счет
• не возвращенных подотчетных сумм	71	• обслуживающему и управленческому персоналу	
• за причиненный материальный ущерб	73-3		26
• за товары, купленные в кредит	73-1, 76	• занятым погрузкой и реализацией готовой продукции	
• по полученным займам	73-2 28		43
• за допущенный брак		• персоналу торговых организаций	44
		• непроизводственному Персоналу	29, 88
		• отпускные	20, 23,25, 26, 44, 29, 88
Выплата зарплаты, отпускных, социальных пособий, дивидендов, прочих выплат	50	• отпускные за счет резерва	89
Перечисление оплаты труда в банк	51	Начисление пособий по социальному страхованию	69-1

Депонирование заработной платы	76	Начисление дивидендов	88
		Начисление прочих выплат	88
		Сальдо — остаток задолженности по оплате труда работникам на конец периода	—

Учет начисления и распределения заработной платы и других видов оплат

Начисление заработной платы и других видов оплат представляет собой, с одной стороны, определение суммы долга предприятия работникам, а с другой — соответствующих счетов, на которые должна быть отнесена заработная плата и другие виды оплат. Отнесение заработной платы и других видов оплат на счета по направлениям затрат, т.е. в зависимости от того, кому и за что произведено начисление, называется их **распределением**.

Начисление и распределение основной заработной платы производится на основании первичных документов: табелей, нарядов, сменных рапортов и др. Указанные документы группируются по направлениям затрат и по ним ежемесячно составляется ведомость распределения заработной платы.

Дополнительная заработная плата (оплата отпусков, времени выполнения государственных обязанностей и др.) начисляется на основании документов, подтверждающих право работника на оплату за не проработанное время, по среднему заработку.

Размер среднего заработка (З) рассчитывается по формуле

$$З_{ср} = ДЗ_{ср} \cdot К_{дн},$$

или при суммированном учете рабочего времени:

$$З_{ср} = ЧЗ_{ср} \cdot К_{час},$$

где $ДЗ_{ср}$, $ЧЗ_{ср}$ — соответственно средний дневной (часовой) заработок, руб.;

$К_{дн}$, $К_{час}$ — соответственно количество дней (часов) в периоде, подлежащих оплате.

Средний дневной заработок ($ДЗ_{ср}$) для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска исчисляется следующим образом:

• если весь расчетный период отработан полностью и отпуск установлен в рабочих днях, то

$$ДЗ_{ср} = \frac{ЗП}{М \cdot 25{,}25},$$

где *ЗП* — сумма начисленной заработной платы в расчетном периоде, руб.;

М — число календарных месяцев в расчетном периоде;

25,25 — среднемесячное число рабочих дней, дни;

• если весь расчетный период отработан полностью и отпуск установлен в календарных днях, то

$$ДЗ_{ср} = \frac{ЗП}{М \cdot 29{,}60},$$

где *29,60* — среднемесячное число календарных дней;

• если каждый из трех месяцев расчетного периода отработан не полностью и отпуск

установлен в рабочих днях, то

$$ДЗ_{ср} = \frac{ЗП_{пр}}{РД},$$

где $ЗП_{пр}$ — начисленная сумма заработной платы за проработанное время, руб.;

РД — количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время;

• если каждый из трех месяцев расчетного периода отработан не полностью и отпуск установлен в календарных днях, то

$$ДЗ_{ср} = \frac{ЗП_{пр}}{КД},$$

где *КД*- количество календарных, дней, приходящихся на отработанное время;

• если в расчетном периоде один или два месяца отработаны не полностью, то

$$ДЗ_{ср} = \frac{ЗП_{пр}}{РД}, \quad ДЗ_{ср} = \frac{ЗП_{пр}}{КД}.$$

В организациях, где применяется суммированный учет рабочего времени, рассчитывается средний часовой заработок ($ЧЗ_{ср}$):

$$ЧЗ_{ср} = \frac{ЗП}{К_{р.}час},$$

где $К_{р.}час$— количество рабочих часов в расчетном периоде (в 1999 г.: при 40-часовой рабочей неделе— 167; 36-часовой — 150,6; 30-часовой—125,5; 24-часовой—100,4).

Во всех остальных случаях (кроме оплаты отпуска и выплаты компенсации за неиспользованный отпуск) средний дневной заработок определяется следующим образом:

$$ДЗ_{ср} = \frac{ЗП_{пр}}{К_{р.}дн},$$

или при суммированном учете рабочего времени средний часовой заработок:

$$ЧЗ_{ср} = \frac{ЗП}{К_{р.}ч.},$$

где $К_{р.}ч$ — количество рабочих дней в расчетном периоде, установленное по календарю 5-дневной рабочей недели.

Расчетным периодом являются три или двенадцать календарных месяцев (с 1-го до 1-го числа) предшествующих событию, или последних три отработанных календарных месяца, если работник не работал в расчетном периоде. Из расчетного периода исключаются нерабочие праздничные дни, установленные законодательством Российской Федерации.

Из расчетного периода исключается время, а также выплаченные суммы, когда:

• работнику выплачивается или сохраняется средний заработок по законам Российской Федерации;

• работник получал пособие по временной нетрудоспособности, беременности и родам;

• работник освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты;

• работник не работал в связи с приостановкой деятельности организации.

Квартальные премии включаются в подсчет среднего заработка в размере 1/3, месячные - не более одной за месяц, годовые в размере 1/12 за каждый месяц. Если время в расчетном периоде отработано не полностью, то премии учитываются при подсчете среднего заработка пропорционально отработанному времени.

Во всех ситуациях, если работником полностью отработано время в расчетном периоде:

$$ЗП \geq З_{мин} \quad ,$$

где $З_{мин}$ — минимальный размер оплаты труда.

Выплаты, учитываемые в расчетном периоде для исчисления среднего заработка, увеличиваются на коэффициент повышения тарифных ставок (окладов) при увеличении минимального размера оплаты труда в соответствии с законом, если изменения произошли:

• в пределах расчетного периода:

$$ТС = ТС_{пред} \cdot К_{изм},$$

где $ТС$— тарифная ставка (оклад) для расчета среднего дневного заработка;

$ТС_{пред}$ — тарифная ставка (оклад) за предшествующий повышению отрезок времени;

$К_{изм}$ — коэффициент повышения тарифных ставок;

• после расчетного периода до дня наступления события:

$$О_{кор} = О \cdot К_{изм} \quad ,$$

где $О_{кор}$ — откорректированная сумма отпускных, руб.;

$О$ — сумма отпускных за расчетный период, руб.

• в период действия события:

$$О_{кор} = О + О_{пов} \cdot К_{изм} ,$$

где $О_{пов}$ — сумма отпускных, приходящихся на период с момента повышения тарифных ставок до окончания отпуска.

Всем лицам, работающим по совместительству, предоставляются ежегодные оплачиваемые отпуска по совмещаемой работе либо выплачивается компенсация за неиспользованный отпуск при увольнении.

В целях равномерного включения в себестоимость продукции отпускных применяется способ резервирования сумм на оплату отпусков.

Для создания резерва на оплату отпусков рассчитывается процент отчислений в резерв ($П_{рез}$):

$$П_{рез} = \frac{О_{пл}^{год}(1+\frac{Р_{сс}}{100})}{З_{осн}^{год}} \cdot 100,$$

где $О_{пл}^{год}$ — плановый размер отпускных на год;

$Р_{сс}$ — процент отчислений в социальные фонды (в 1999 г.— 38,5%);

$З_{осн}^{год}$ — планируемая основная зарплата работников за год.

Ежемесячно рассчитывается размер отчислений в резерв на оплату отпусков ($Р_{мес}$) который включается в издержки производства и обращения:

$$P_{мес} = З_{осн}^{мес} \cdot \frac{П_{рез}}{100},$$

где $З_{осн}^{мес}$ — сумма основной заработной платы, начисленная за месяц.

Начисление фактических сумм отпускных в этом случае производится за счет созданного резерва.

По окончании года сумма начисленного резерва приводится в соответствие с фактическим его использованием:

• если сумма резерва больше фактического использования, то резерв уменьшается на сумму недоиспользования;

• если сумма резерва меньше фактического использования, то резерв доначисляется.

Учет резерва на оплату отпусков ведется на пассивном счете 89 "Резерв предстоящих расходов и платежей", субсчет "Резерв на оплату отпусков".

Пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам начисляются по фактическому заработку работника. В фактический заработок включаются все виды заработной платы, на которые начисляются взносы на социальное страхование. Не включается в сумму заработка для начисления пособий: зарплата за работу в сверхурочное время, включая и доплат за нее; оплата за работу по совместительству как на другом предприятии, так и по месту основной работы (кроме Случая, когда работник по основной работе не получает полного должностного оклада (ставки)); доплата за работу, не входящую в обязанности по основной работе; заработная плата за дни простоя, за время очередного и дополнительного отпусков, за время военного учебного и поверочного сбора, выполнение государственных обязанностей; выплаты единовременного характера, не обусловленные действующей системой оплаты труда (единовременные премии, компенсации за неиспользованный отпуск, выходное пособие и др.).

Д **Счет 89 "Резерв на оплату отпусков"** **К**

Уменьшение резерва	Корреспонди-рующий счет	Увеличение резерва	Корреспонди-рующий счет
В течение года			
		Сальдо — сумма неис-пользованного резерва на начало периода	
Начисление отпускных	70	Начисление резерва	20,23, 25,26
Начисление отчислений на социальные нужды на сумму отпускных	69		
Сальдо — сумма превышения использованного резерва над созданным резервом на конец периода		**Сальдо** — сумма неис-пользованного резерва на конец периода	
По окончании года			
		Доначисление резерва (обычной записью)	20, 23, 25,26
		Сторнирование резерва (красной записью)	20, 23, 25, 26

Все виды заработка, учитываемые при исчислении пособий, в том числе ежемесячные премии, включаются в заработок по времени, за которое они начислены, а не по времени фактического их получения.

Премии, вознаграждения по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет, доплаты к заработной плате за периоды работ, превышающие один месяц, учиты-

ваются в среднемесячном размере. Среднемесячный размер премий определяется, исходя из суммы премий, начисленных с января до месяца наступления нетрудоспособности. Вознаграждения за общие результаты работы организации по итогам за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет учитывается в размере 1/12.

Пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам начисляются в зависимости от формы оплаты труда.

Работникам, имеющим повременную оплату труда (месячный оклад труда, дневную или часовую тарифную ставку), для исчисления пособия берется месячный оклад, дневная или часовая тарифная ставка с учетом постоянных доплат и надбавок, получаемых на день наступления нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, и среднемесячной (среднедневной, среднечасовой) суммы премий. Если работник получает неполный должностной оклад, то и пособие исчисляется из фактически получаемой части оклада. Указанная сумма заработка делится на число всех рабочих дней месяца нетрудоспособности (отпуска по беременности и родам). Затем исчисляется дневное пособие исходя из полученного среднедневного заработка и размера назначенного пособия в процентах к заработку. При непрерывном стаже: до 5 лет — 60% (круглым сиротам — 80%) заработка; от 5 до 8 лет — 80% заработка; свыше 8 лет — 100% заработка; при трудовом увечье или профессиональном заболевании — 100% заработка.

Общая сумма пособия определяется путем умножения дневного пособия на число рабочих дней, пропущенных в данном месяце вследствие нетрудоспособности (отпуска по беременности и родам).

Работникам, получающим сдельную оплату труда (и в других случаях, когда размер заработка зависит от выработки), и работникам с помесячной оплатой труда, получающим ежемесячно премии вместе с заработной платой данного месяца, пособие исчисляется из их среднего заработка за два последних календарных месяца, предшествующих первому числу месяца, в котором наступила нетрудоспособность, с прибавлением к заработку каждого месяца среднемесячной суммы премий. Если в указанных двух месяцах работник проработал не все дни (по его графику), то для расчета пособия берется заработок за фактически проработанные дни в каждом из этих двух месяцев. При этом среднемесячная сумма премий в каждом из этих месяцев учитывается пропорционально отработанному времени. Если работник в указанные два месяца не имел заработка (например, вследствие временной нетрудоспособности), то пособие исчисляется из заработка за фактически проработанные дни в месяце нетрудоспособности.

Среднедневной заработок работников, получающих сдельную оплату (и других, рассмотренных выше), исчисляется путем деления заработка на число рабочих дней в периоде, за который взят заработок. При этом в число рабочих дней, на которое делится заработок, не включаются дни временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, очередного и дополнительного отпусков и др. Исходя из среднедневного заработка и размера назначенного пособия в процентах к заработку определяется дневное пособие. Общая сумма пособия определяется умножением дневного пособия на число рабочих дней, пропущенных в периоде нетрудоспособности отпуска по беременности и родам.

По мере повышения заработной платы производится перерасчет пособий по временной нетрудоспособности работникам, которые в этот период находились на длительном (не менее одного месяца) лечении. При этом исчисленное до повышения зарплаты дневное пособие увеличивается пропорционально повышению минимального размера оплаты труда.

Дивиденды от участия в предприятии работникам, являющимся его акционерами, начисляются на основании решения общего собрания акционеров.

На суммы произведенных начислений заработной платы, пособий по социальному страхованию, доходов от участия в предприятии увеличивается задолженность предприятия работнику по оплате труда, которая отражается по кредиту счета 70. Заработная плата и отпускные включаются в издержки производства. Начисленные отпускные суммы работникам при резервировании средств на оплату отпусков относятся на уменьшение созданного резерва. Пособия по временной нетрудоспособности относятся на уменьшение фонда социального страхования. Суммы причитающихся доходов от участия в предприятии относятся на уменьшение его чистой прибыли. Суммы прочих выплат относятся на те источники финансирования, на счет которых они начисляются (чистая прибыль, целевое финансирование и т. п.).

Учет удержаний из заработной платы и расчетов с работниками организации

Из начисленной заработной платы работников производятся следующие удержания: подоходный налог; отчисления в пенсионный фонд; по исполнительным документам в пользу других предприятий и лиц; своевременно не возвращенные подотчетные суммы; за причиненный материальный ущерб; за товары, купленные в кредит; по полученным займам; профвзносы и др.

В пенсионный фонд удерживается 1% заработка работающих граждан в соответствии с порядком уплаты страховых взносов работодателями и гражданами в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Подоходный налог удерживается в соответствии с законом РСФСР "О подоходном налоге с физических лиц" и инструкцией по его применению. Исчисляется он по совокупному годовому доходу, полученному в календарном году на территории Российской Федерации как в денежной, так и в натуральной форме.

В состав совокупного годового дохода работников организации включаются следующие доходы:

• начисленная заработная плата работнику в соответствии с положением о заработной плате;

• начисленная заработная плата в натуральном выражении (выданные продукция и товары, оказанные услуги и выполненные работы оцениваются по рыночным ценам);

• выплаты социального характера за счет собственных источников;

• разница между рыночной ценой и ценой реализации товаров, работ, услуг работникам организации;

• пособия по временной нетрудоспособности;

• превышение компенсационных выплат работникам над нормативными (командировочные расходы и др.);

• превышение над 12-кратным размером минимальной месячной оплаты труда в год по материальной помощи, подаркам, призам;

• превышение над 5-тысячекратным размером минимальной месячной оплаты труда в год по суммам, выплаченным физическим лицам при покупке у них квартир, жилых домов, дач, садовых домиков, земельных участков (другого имущества);

• выплаченные работникам страховые платежи в случае, если они выплачиваются самой организацией (страхование произведено организацией);

• дивиденды по акциям;

• материальная выгода в виде положительной разницы между суммой, исчисленной исходя из двух третей ставки рефинансирования ЦБ РФ по полученным работником от организации заемным средствам в рублях и суммой фактически уплаченных процентов по полученным заемным денежным средствам;

• прочие в соответствии с законом.

Доход работника признается в том месяце, в котором он был ему выплачен.

Не включаются в совокупный годовой доход: пособия по социальному страхованию и обеспечению, за исключением пособий по временной нетрудоспособности (в том числе по уходу за больным ребенком), пособие по безработице, по беременности и родам, выплачиваемые при рождении ребенка, по уходу за ребенком до достижения им установленного возраста, на погребение; суммы возмещения ущерба, причиненного работникам вследствие увечья на работе; выходное пособие при увольнении в соответствии с КЗоТ; компенсационные выплаты работникам, производимые в пределах норм, установленных законодательством, за исключением компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении; суммы дивидендов, выплачиваемых организациями физическим лицам в случае их инвестирования внутри организации на техническое перевооружение, реконструкцию и т.п.; суммы, уплаченные своим работникам или за них в порядке полной или частичной компенсации стоимости путевок для детей, подростков и инвалидов в лагеря, санатории, курорты, специально предназначенные для отдыха родителей с детьми, а также стоимость амбулаторного и стационарного медицинского обслуживания своих работников и др.

Совокупный доход в налогооблагаемом периоде по месту основной работы для исчисления подоходного налога уменьшается:

1) на сумму удержаний из заработной платы в пенсионный фонд в размере 1%;

2) на необлагаемый минимум для разных категорий налогоплательщиков (в размере

совокупного дохода, облагаемого по минимальной ставке, — для чернобыльцев; 5-кратного размера минимальной месячной оплаты труда (ММОТ) для инвалидов и участников ВОВ; 3-кратного размера ММОТ— для участников афганских событий, родителей и супругов военнослужащих, погибших при исполнении обязанностей военной службы.

Вычет необлагаемого минимума для граждан, не относящихся к льготной категории налогоплательщиков, производится в зависимости от полученного дохода:

• при совокупном годовом доходе до 10 000 руб. включительно — в 2-кратном размере ММОТ за каждый месяц, в течение которого получен доход;

• начиная с месяца, в котором совокупный доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 10 000 руб. — в 1-кратном размере ММОТ;

• начиная с месяца, в котором совокупный доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 30 0000 руб., вычеты не производятся;

3) на сумму доходов, перечисленных организацией по заявлению работника на благотворительные цели, а также организациям культуры, образования, здравоохранения и социального обеспечения;

4) на сумму расходов на содержание детей в возрасте до 18 лет, студентов, учащихся дневной формы обучения и иждивенцев, не имеющих самостоятельных источников дохода, в зависимости от полученного гражданином дохода:

• при совокупном годовом доходе до 10 000 руб. включительно — в 2-кратном размере ММОТ на каждого ребенка, студента, учащегося, иждивенца за каждый месяц, в течение которого получен доход;

• начиная с месяца, в котором совокупный доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 10 000 руб. — в 1-кратном размере ММОТ на каждого ребенка, студента, учащегося, иждивенца;

• начиная с месяца, в котором совокупный доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 30 000 руб., уменьшение дохода не производятся;

5) на суммы, направленные физическими лицами, являющимися застройщиками либо покупателями на новое строительство или приобретение жилого дома, или квартиры, или дачи, или садового домика, в пределах 5-тысячекратного размера оплаты труда, учитываемого за трехлетний период, а также суммы, направленные на погашение кредита, полученного в кредитных учреждениях на эти цели, по письменному заявлению работника за исключением случаев, когда оплата указанных расходов за физических лиц производится организациями за счет своих средств.

Подоходный налог исчисляется с начала календарного года по истечении каждого месяца, в котором был получен доход с суммы налогооблагаемого дохода по действующим ставкам с зачетом ранее удержанной суммы налога.

Подоходный налог взимается в следующих размерах:

Размер облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году	Ставка налога в федеральный бюджет, %	Ставка налога в бюджеты субъектов РФ
до 30 000 руб.	3	9%
от 30 001 до 60 000 руб.	3	2700 руб.+12% с суммы, превышающей 30 000 руб.
от 60 001 до 90 000 руб.	3	6300 руб.+17% с суммы, превышающей 60 000 руб.
от 90 001 до 150 000 руб.	3	11 400 руб.+22% с суммы, превышающей 90 000 руб.
от 150 001 до 300 000 руб.	3	24 600 руб.+32% с суммы, превышающей 150 000 руб.
от 300 001 и выше	3	72 600 руб.+42% с суммы, превышающей 300 000 руб.

Суммы подоходного налога определяются в полных рублях (без копеек).

Расчет подоходного налога с работника, не имеющего детей (иждивенцев) приведен ниже.

Расчет подоходного налога в 1998 г. (нарастающим итогом)

(руб.)

Месяц	Размер месячного дохода	Доход, исчисленный нарастающим итогом	Размер налогооблагаемого дохода	Сумма подоходного налога	
				в федеральный бюджет	в бюджет субъекта РФ
Январь	1500	1500	1500 - 15 - 2 • 83,49 = = 1318,02	3% от 1318,02 =40	9% от 1318,02= 119
Февраль	1700	3200	3200 - 32 - 2 • 2 • 83,49 = 2834,04	3% от 2834,04 = 85 85 - 40 = 45	9% от 2834,04 = 255 255 - 119= 139
Март	1900	5100	5100 - 51 - 2 • 2 • 83,49 - - 1 • 83,49 = 4631,55	3% от 4631,55 = 139 139 – 85 = 54	9% от 4631,55 =417 417 – 255 = 162
т. д.					

При наличии, например, одного ребенка (иждивенца) размер налогооблагаемого дохода в январе будет равен:

1500 - 15 - 2 • 83,49 - 2 • 83,49 = 1151,04 руб., а подоходного налога — 3% от 1151,04 = 35 руб. и 9% от 1151,04 = 104 руб.

Подоходный налог с сумм коэффициентов и сумм надбавок за стаж работы, начисляемых к заработной плате и выплачиваемых в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, взимается отдельно от других доходов по ставке 3% в федеральный бюджет и 9% — в бюджеты субъектов Российской Федерации. В случае если сумма вычетов из совокупного дохода будет превышать основной заработок, а вместе с коэффициентом и надбавками общая сумма оплаты труда превысит сумму указанных вычетов, то подоходный налог исчисляется с совокупной суммы основного заработка, коэффициента и надбавок.

Подоходный налог не по месту основной работы рассчитывается с суммы начисленного дохода по действующим ставкам за вычетом отчислений в Пенсионный фонд. Например, по договору подряда работнику начислена сумма 1100 руб. Подоходный налог из этой суммы будет удержан в размере 131 руб. в федеральный бюджет — 3% от (1100 - 11) = 33 руб.; в бюджет субъекта Российской Федерации — 9% от (1100 - 11) = 98 руб.

Суммы налога, не удержанные или удержанные не полностью с работников, взыскиваются из их заработной платы ежемесячно до полного погашения задолженности. При этом общая сумма удержаний не должна превышать 50% месячного дохода работника.

Удержание по исполнительным документам производится на основании поступивших в организацию исполнительных документов:

• алименты на содержание детей удерживаются в следующих размерах от заработка после удержания налогов: на одного ребенка — 25%; на двух детей — 33%; на трех и более детей — 50%;

• размер алиментов на родителей устанавливается судом;

• размер удержаний по исполнительным документам по прочим причинам устанавливаются также судом.

Удержание за товары, купленные в кредит, производится на основании поручения-обязательства, которое выписывается магазином в двух экземплярах, один из которых передается в организацию.

Материальный ущерб, нанесенный работником организации, удерживается в соответствии с установленной материальной ответственностью, которая бывает частичной, полной и повышенной. Частичная ответственность - например, за допущенный брак, — в полной сумме причиненного ущерба, но не выше установленной законом части зарплаты. Полная ответственность — например, недостача в кассе, — возмещается полностью. Повышенная ответственность — например, потеря книг в библиотеке, — возмещается стоимость книги в 5-

кратном размере.

Удержание в счет погашения займа, выданного работнику, производится в соответствии с договором займа, заключенным с работником.

На суммы удержаний из заработной платы и других доходов уменьшается задолженность организации работникам, что отражается по дебету счета 70. На суммы удержанного подоходного налога увеличивается задолженность предприятия бюджету, на удержание 1 % — задолженность пенсионному фонду, на прочие удержания — кредиторская задолженность другим организациям и лицам.

Оплата труда, выплата пособий по временной нетрудоспособности, премий производится работникам в течение трех (в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях — в течение пяти) рабочих дней, включая день получения денег в учреждении банка. Деньги выдает кассир по платежным (расчетно-платежным) ведомостям. На титульном листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера организации или лиц, ими уполномоченных, с указанием сроков выдачи денег и суммы прописью. Разовые выплаты отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам. По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по временной нетрудоспособности и премий кассир в платежной ведомости против фамилии лиц, не получивших деньги, ставит штамп или делает отметку от руки: "Депонировано", составляет реестр депонированных сумм, а в конце ведомости делает надпись о фактически выплаченной сумме, о суммах, подлежащих депонированию, скрепляет своей подписью, записывает в кассовую книгу фактически выплаченную сумму, проставляет на ведомости номер расходного кассового ордера. Депонированные суммы сдаются в учреждение банка, и на сданные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер. Депонированные суммы хранятся до востребования в течение трех лет, по истечении которых невостребованные суммы зачисляются в доход организации.

8.3. Учет отчислений на социальные нужды и расчетов с органами социального страхования и обеспечения

В соответствии с законами Российской Федерации о пенсионном обеспечении, о занятости населения, о медицинском страховании, о государственном социальном страховании работники организации подлежат социальному страхованию и обеспечению.

Для этой цели производятся ежемесячные отчисления на социальные нужды от начисленной заработной платы и других приравненных к ней выплат по установленному тарифу. Размер тарифа страховых взносов организации в Пенсионный фонд. Фонд социального страхования. Фонды обязательного медицинского страхования и Государственный фонд занятости населения устанавливаются ежегодно Федеральным законом.

Для определения сумм отчислений на социальные нужды и расчетов с каждым социальным фондом составляется специальный расчет. Исчисленные суммы отчислений на социальные нужды относятся на те же счета, на которые была отнесена начисленная заработная плата и другие приравненные к ней выплаты, с увеличением задолженности организации каждому социальному фонду.

Учет отчислений на социальные нужды и расчетов с органами социального страхования и обеспечения ведется на пассивном счете 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению". Учет расчетов с каждым фондом осуществляется на соответствующих субсчетах счета 69 на основании расчетов бухгалтера, выписок из расчетного счета и платежных поручений на перечисление средств в соответствующие фонды.

Учет отчислений в фонд социального страхования и расчетов с ним

Отчисления в фонд социального страхования формируются за счет издержек производства и обращения и других источников. Размер отчислений на социальное страхование (O_{cc}) определяется следующим образом:

$$O_{cc} = З \cdot \frac{P_{cc}}{100},$$

где *З* — начисленная заработная плата и другие приравненные к ней выплаты, руб.;
P_{cc} — установленный процент отчислений на социальное страхование (5.4%—с 01.01.92г.).

Страховые взносы начисляются на все виды оплаты труда независимо от источников финансирования и без уменьшения на сумму налогов и удержаний.

По выплатам, не включенным в себестоимость, отчисления в фонд социального страхования Российской Федерации относятся на те же счета, на которые отнесены выплаты.

Не начисляются страховые взносы на такие выплаты, как компенсация за неиспользованный отпуск, выходное пособие при увольнении, различные виды денежных пособий, выдаваемых в качестве материальной помощи, компенсационные выплаты (суточные по командировкам и выплаты взамен суточных) и другие выплаты, носящие единовременный или компенсационный характер. Кроме того, страховые взносы в фонд социального страхования не начисляются на все выплаты пенсий и пособий по социальному страхованию.

Отчисления в фонд социального страхования, сформированные в организации, используются для выплаты пособий по государственному страхованию работникам организации, а неиспользуемый остаток отчислений перечисляется в фонд социального страхования.

Средства фонда социального страхования используются на обеспечение работников и членов их семей гарантированными государственными пособиями и компенсациями.

Из этого фонда организации выплачивают пособия: по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, единовременное пособие к декретному отпуску беременным женщинам, единовременное пособие при рождении ребенка, ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 года, социальное пособие на погребение.

Пособие по временной нетрудоспособности выдается при заболевании (травме), связанном с утратой трудоспособности; на санаторно-курортное лечение; болезни члена семьи в случае необходимости ухода за ним; при карантине; временном переводе на другую работу в связи с заболеванием туберкулезом или профессиональным заболеванием; протезировании с помещением в стационар протезно-ортопедической организации.

Пособие по беременности и родам выдается за время отпуска, продолжительность которого установлена в количестве 70 календарных дней до родов и 70 календарных дней после родов. В случае осложненных родов отпуск после родов составляет 86 календарных дней, а при рождении двух и более детей 110 календарных дней. Отпуск по беременности и родам исчисляется суммарно и предоставляется женщине полностью, независимо от числа дней, фактически использованных до родов. Единовременное пособие к декретному отпуску беременным женщинам выплачивается дополнительно к пособию по беременности и родам в случае постановки на учет в женской консультации в ранние сроки беременности (до 12 недель) в размере минимальной суммы оплаты труда.

Единовременное пособие при рождении каждого ребенка выплачивается матери (отцу) или лицу, заменяющему родителей. Величина пособия составляет пятнадцать минимальных размеров оплаты труда.

Ежемесячное пособие по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет выплачивается матери (отцу) или другому родственнику, фактически осуществляющему уход за ребенком, при условии оформления в организации отпуска по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет в сумме двукратного минимального размера оплаты труда независимо от числа детей, за которыми осуществляется уход.

Социальное пособие на погребение выплачивается за счет средств фонда социального страхования на погребение умерших работавших граждан и умерших несовершеннолетних членов семей работающих граждан в случае, если погребение осуществляется за счет средств граждан. В этом случае социальное пособие на погребение выплачивается в размере, равном стоимости гарантированного перечня услуг по погребению, установленного Федеральным законом, но не превышающем минимальный размер оплаты труда более чем в десять раз.

Организация может направить средства фонда социального страхования и на другие цели: на дотации на содержание детско-юношеских спортивных школ (оплата труда тренерско-преподавательского состава, расходы на аренду помещений, необходимых на осуществление учебно-тренировочного процесса), частичное финансирование мероприятий по внешкольному

обслуживанию детей (детские подарки при проведении новогодних елок).

Учет отчислений в фонд социального страхования и расчетов с ним ведется на пассивном счете 69, субсчет 1 "Расчеты по социальному страхованию":

Д Счет 69, субсчет 1 "Расчеты по социальному страхованию" К

Уменьшение задолженности	Корреспондирующий счет	Увеличение задолженности	Корреспондирующий счет
		Сальдо — остаток задолженности фонду социального страхования на начало периода	—
Выплата пособий по социальному страхованию	50	Отчисления на социальное страхование:	
Перечисление отчислений на социальное страхование	51	• по заработной плате:	
		рабочих по заготовлению материальных ценностей	10, 12
		рабочих основного производства	20
		рабочих вспомогательного производства	23
		обслуживающего и управленческого персонала подразделений	25
		обслуживающего и управленческого персонала организации	26
		рабочих, исправляющих брак	28
		рабочих, занятых погрузкой и реализацией готовой продукции	43
		персонала торговых организаций	44
		непроизводственного персонала	29
		• по прочим выплатам	88
		Сальдо — остаток задолженности фонду социального страхования на конец периода	—

При значительных выплатах средств фонда социального страхования в отдельные периоды сумма фактических расходов может быть больше суммы произведенных отчислений в фонд социального страхования; на счете 69, субсчет 1 в этом случае появится дебетовое сальдо. Недостающая сумма возмещается предприятию исполнительными органами фонда социального страхования после проведения экспертной оценки обоснованности произведенных расходов и расчетов.

Учет отчислений в Пенсионный фонд и расчетов с ним

Отчисления в пенсионный фонд производятся как за счет издержек производства и обращения и прочих источников, так и за счет удержаний из заработной платы работников организации:

$$O_{пф} = З \cdot \frac{(P_c + P_з)}{100},$$

где $З$ — начисленная оплата труда по всем основаниям;

P_c — процент отчислений в пенсионный фонд за счет издержек производства и обращения и прочих источников (с 01.01.93 г. — 28%);

$P_з$ — процент отчислений в пенсионный фонд за счет заработной платы работников (1%— с 01.01.93 г.).

Страховые взносы начисляются на те виды оплаты труда (в денежном или натуральном выражении по всем основаниям), из которых в соответствии с Законом РСФСР "О государственных пенсиях в РСФСР" начисляется пенсия, в том числе вознаграждение за выполнение работы по договорам подряда и поручения.

По выплатам, не включаемым в себестоимость продукции (работ, услуг), отчисления в пенсионный фонд производятся за счет тех же источников, за счет которых произведены выплаты.

Правительство РФ утверждает перечень выплат, на которые не начисляются страховые взносы в пенсионный фонд. В перечень включаются следующие выплаты: выходное пособие при увольнении; денежная компенсация за неиспользованный отпуск; пособия и компенсации на детей; материальная помощь, оказываемая в связи с чрезвычайными обстоятельствами или стихийными бедствиями; компенсационные выплаты, связанные с выполнением трудовых обязанностей; стоимость льгот по проезду, оплате жилья, коммунальных услуг, топлива, предоставляемых работникам, и др.

Страховые взносы в Пенсионный фонд РФ не взимаются со всех видов выплат, начисленных работнику не работодателем. К работодателям приравниваются юридические и физические лица, выплачивающие вознаграждения по авторским договорам, по договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ и оказание услуг, а также кооперативы, в том числе и сельскохозяйственные, - в отношении членов кооперативов.

Организации уплачивают страховые взносы один раз в месяц - в срок, установленный для получения оплаты труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца. В таком же порядке организации начисляют и удерживают обязательные страховые взносы с работников, включая работающих пенсионеров.

Отчеты по расчетам с пенсионным фондом организации составляют нарастающим итогом с начала года и представляют уполномоченному пенсионного фонда ежеквартально не позднее 30-го числа, следующего за отчетным кварталом, по форме расчетной ведомости.

Учет расчетов с пенсионным фондом ведут на пассивном счете 69, субсчет 2 "Расчеты по пенсионному обеспечению":

Д Счет 69, субсчет 2 "Расчеты по пенсионному обеспечению" К

Уменьшение задолженности	Корреспондирующий счет	Увеличение задолженности	Корреспондирующий счет
Перечисление пенсионному фонду отчислений предыдущего отчетного периода	51	**Сальдо** — остаток задолженности пенсионному фонду на начало периода	—
		Отчисления пенсионному фонду за отчетный период:	
		• по заработной плате:	
		рабочих по заготовлению материальных ценностей	10, 12
		рабочих основного производства	20
		рабочих вспомогательного производства	23
		обслуживающего и управленческого персонала подразделений	25
		обслуживающего и управленческого персонала организации	26

Уменьшение задолженности	Корреспондирующий счет	Увеличение задолженности	Корреспондирующий счет
		рабочих, исправляющих брак	28
		рабочих, занятых погрузкой и реализацией готовой продукции	43
		персонала торговых организаций	44
		непроизводственного персонала	29
		• по прочим выплатам	88
		Удержание отчислений в пенсионный фонд из заработной платы и прочих выплат работников	70
		Сальдо — остаток задолженности пенсионному фонду на конец периода	—

Учет отчислений в фонды обязательного медицинского страхования и расчетов с ними

Обязательное медицинское страхование осуществляется с целью гарантии гражданам при возникновении страхового случая оказания медицинской помощи и проведения профилактических мероприятий за счет средств, накапливаемых в фондах обязательного медицинского страхования.

Фонды обязательного медицинского страхования - некоммерческие финансово-кредитные учреждения, осуществляющие свою деятельность в соответствии с законодательством Российской Федерации. Они включают федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования, подотчетные органам представительной и исполнительной власти конкретной территории. Федеральный фонд осуществляет общее руководство организацией обязательного медицинского страхования в стране, включая финансирование целевых программ, утверждение типовых правил обязательного медицинского страхования, разработку нормативно-методических документов, международное сотрудничество и др. Территориальные фонды организуют и осуществляют на местах реализацию целей обязательного медицинского страхования.

Обязательное медицинское страхование является всеобщим и реализуется в соответствии с программами обязательного медицинского страхования.

Каждый гражданин, в отношении которого заключен договор медицинского страхования, получает медицинский полис.

Территориальные фонды медицинского страхования заключают договоры медицинского страхования со страховыми медицинскими обществами, имеющими лицензию на страховую деятельность и выплачивают им страховые взносы (премии) в размерах, обеспечивающих выполнение программы медицинского страхования.

Страховые общества заключают договоры на медицинское обслуживание граждан с медицинскими учреждениями, имеющими соответствующие лицензии. Оплата услуг медицинских учреждений страховыми организациями производится в порядке и в сроки, предусмотренные договором между ними.

Организации производят отчисления в фонд обязательного медицинского страхования за счет издержек производства и обращения и прочих источников:

$$O_{мс} = З \cdot \frac{P_{мс}}{100},$$

где *З* — начисленная оплата труда по всем основаниям;

$P_{мс}$ — процент отчислений на медицинское страхование (3,6% — с 01.01.93г.).

Страховые взносы в фонды обязательного медицинского страхования по выплатам, которые не включаются в себестоимость, начисляются на счет источников, из которых производятся выплаты.

Учет расчетов с фондами обязательного медицинского страхования ведется на пассивном счете 69, субсчет 3 "Расчеты по медицинскому страхованию" в порядке, аналогичном порядку учета расчетов с пенсионным фондом по счету 69, субсчет 2.

Перечисление средств на обязательное медицинское страхование производится: в федеральный фонд обязательного медицинского страхования в размере 0,2%, в территориальный фонд обязательного медицинского страхования — 3,4% суммы отчислений.

Учет отчислений в государственный фонд занятости населения и расчетов с ним

Отчисления в государственный фонд занятости производится также за счет издержек производства и обращения и прочих источников:

$$O_{фз} = З \cdot \frac{P_{фз}}{100},$$

где *З* — начисленная оплата труда по всем основаниям, включая выполнение работ по договорам подряда и поручения;

$P_{фз}$ — процент отчислений в фонд занятости (1,5%— с 01.01.96 г.).

Не начисляются страховые взносы в фонд занятости на те же выплаты, на которые не начисляются страховые взносы в фонды обязательного медицинского страхования.

Учет отчислений в фонд занятости ведется на пассивном счете 69, субсчет 4 "Расчеты по фонду занятости" аналогично субсчету 3.

Отчисления в фонд занятости полностью перечисляются в соответствующую службу занятости, которая использует их для социальной защиты безработных (пособие по безработице) и их переподготовки.

ГЛАВА 9

УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И ОБРАЩЕНИЯ

9.1. Классификация затрат на производство и общая схема учета затрат на производство

Процесс производства представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных с созданием готовой продукции, выполнением работ, оказанием услуг. В процессе создания продукции определяется ее фактическая себестоимость, включающая сумму затрат на изготовление продукции.

Себестоимость продукции (работ, услуг) — выраженные в денежной форме текущие затраты организации на ее производство и сбыт.

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) — исчисление величины затрат, приходящихся на единицу продукции, а ведомость, в которой рассчитываются затраты на единицу продукции, называется калькуляцией.

Учет производственных затрат и исчисление себестоимости — важнейший участок в системе управления, оказывающий прямое влияние на непрерывное повышение технического уровня производства и его эффективность.

Основными задачами учета затрат на производство являются:

• своевременное, полное и достоверное отражение фактических затрат, связанных с производством продукции;

• выявление непроизводительных расходов и потерь, допускаемых на отдельных участках производства;

• контроль за рациональным использованием сырья, материалов, топлива, заработной платы и других затрат, т.е. соблюдение прогрессивных норм расходования ресурсов и смет расходов по управлению и обслуживанию производства;

• проверка выполнения планов по себестоимости и выявление резервов для дальнейшего сокращения затрат;

• выявление результатов производственной деятельности, как в целом организации, так и ее подразделений.

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;

• для принятия управленческих решений;

• для осуществления процесса контроля и регулирования. Для определения себестоимости конкретного вида продукции производится классификация затрат по статьям калькуляции:

1) сырье и основные материалы;
2) возвратные отходы (вычитаются);
3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций;
4) топливо для технологических целей;
5) энергия для технологических целей;
6) заработная плата производственных рабочих;
7) отчисления на социальные нужды производственных рабочих;
8) расходы на подготовку и освоение производства;
9) общепроизводственные расходы;
10) общехозяйственные расходы;
11) потери от брака;
12) прочие производственные расходы;

Итого производственная себестоимость
13) коммерческие расходы;

Всего полная себестоимость

Приведенная группировка статей калькуляции является типовой. Для различных отраслей народного хозяйства применяются разные сочетания статей калькуляции, определяемые особенностями организации и технологии производства.

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 и др. В зависимости от места возникновения накладные расходы делятся 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 отличии от прямых **косвенные** расходы связаны с изготовлением всех видов продукции или выполнения 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 отличии 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 на предприятии. В состав косвенных накладных расходов входят расходы, связанные с обслуживанием и управлением производства.

По целесообразности расходования производственные затраты подразделяются на производительные и непроизводительные. **Производительные** — связаны с изготовлением продукции, **непроизводительные** — с выпуском брака, потерями от простоев и т. п.

В зависимости от связи с производством различают затраты производственные и коммерческие. **Производственные расходы** связаны с выпуском продукции в цехах основного и вспомогательного производства, и они образуют производственную себестоимость. **Коммерческие расходы** вызываются процессом реализации продукции.

В зависимости от времени возникновения различают затраты текущие и будущие. **Текущие затраты** относятся на затраты текущего периода, **будущие** — включаются в затраты периодов, следующих за отчетным.

По степени однородности состава различают затраты элементные и комплексные. **Элементные затраты** однородны 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 освоению производства новых видов продукции, потери от брака, коммерческие расходы. Каждая из перечисленных статей включает соответственно их целевому назначению затраты на материалы, топливо, заработную плату и др.

Для определения общей суммы затрат в целом применяется группировка затрат на производство по элементам:

• материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов). В их составе отражается стоимость покупных сырья, материалов, комплектующих изделий, полуфабрикатов, топлива и энергии всех видов, запасных частей, амортизации малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями, затраты по использованию природного сырья (плата за воду), потери от недостач материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли. Стоимость материальных затрат формируется по цене приобретения материальных ресурсов без НДС. 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 сборку и обработку), по полной цене исходного материального ресурса;

• расходы на оплату труда. В составе данного элемента отражаются основная и дополнительная заработная плата, оплата работ по трудовому соглашению и договорам подряда;

• отчисления на социальные нужды. В данном элементе отражаются отчисления по установленным нормам от расходов на оплату труда (кроме тех видов оплат, на которые страховые взносы не начисляются), фонду социального страхования, пенсионному фонду, фонду медицинского страхования, фонду занятости;

• амортизация основных фондов. Отражается амортизация, как по собственным, так и арендованным основным фондам, исчисленная в соответствии с принятым на предприятии способом начисления амортизации по отдельным группам основных средств;

• 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 процентов по полученным кредитам, оплата работ по сертификации товаров, затраты на командировки, подъемные, плата сторонним организациям за пожарную и сторожевую охрану, за подготовку и переподготовку кадров, оплата услуг связи, вычислительных центров, банков, плата за аренду в случае аренды отдельных объектов основных производственных фондов (или их отдельных частей), амортизация нематериальных активов и др.

Группировка затрат по элементам необходима для обоснованного планирования себестоимости, выявления материальных и трудовых факторов ее снижения, определения потребности организации в оборотных средствах. Типовая группировка затрат по элементам позволяет обобщать данные, рассчитывать структуру затрат на производство, видеть происходящие в ней изменения, определять величину национального дохода, создаваемого в отраслях. В организациях составляется годовая смета затрат на производство, и для контроля за ее выполнением бухгалтерия ведет учет затрат по элементам и составляет отчет о затратах на производство.

Для принятия управленческих решений применяется 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 материалоемкости 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 расходы на управление остаются примерно теми же, но их относительная доля в себестоимости единицы продукции снижается.

При принятии управленческих решений также важно затраты делить на следующие:

• затраты, зависящие от принимаемого решения;

• затраты, не зависящие от принимаемого решения;

• безвозвратные расходы прошлых периодов, которые не могут быть изменены в будущем;

• вмененные затраты, учитываемые в случае ограниченности ресурсов;

• затраты, возникающие при дополнительных выпусках продукции;

• маржинальные затраты, возникающие при дополнительных выпусках продукции в расчете на единицу продукции.

При контроле и регулировании процесса производства применяется следующая классификация затрат:

• регулируемые и нерегулируемые — затраты, учитываемые по центрам ответственности и зависящие или не зависящие от степени их регулирования в определенном центре ответственности;

• эффективные и неэффективные — затраты производственного и непроизводственного характера;

• в пределах норм и отклонений от норм — затраты, соответствующие нормативным затратам и не соответствующие им;

• контролируемые и неконтролируемые — затраты, поддающиеся или неподдающиеся контролю со стороны работников организации.

Общая схема учета затрат на производство представляет собой определенную последовательность выполнения учетных работ и включает следующие этапы.

На первом этапе все фактически произведенные затраты в течение отчетного периода (месяца) на основании первичных документов по расходу материалов, начислению и распределению оплаты труда, начислению износа основных средств и нематериальных активов, по денежным расходам отражаются на производственных счетах:

• дебет счета 20 "Основное производство" и кредит счетов 10, 12, 13, 51, 60, 69, 70, 89 и т. д. — прямые затраты по изготовлению продукции (выполнению работ, оказанию услуг) основного производства;

• дебет счета 23 "Вспомогательные производства" и кредит счетов 10, 12, 13, 51, 60, 69, 70, 89 и т. д. — прямые затраты вспомогательного производства. Если производство является простым, то все затраты вспомогательного производства рассматриваются как прямые и учитываются по дебету счета 23;

• дебет счета 25 "Общепроизводственные расходы" и кредит счетов 10, 12, 13, 51, 60, 69, 70, 89 и т. д. — расходы на обслуживание, организацию структурного подразделения предприятия (цеха, производства, мастерской и т. п.);

• дебет счета 26 "Общехозяйственные резервы" и кредит счетов 10, 12, 13, 51, 60, 69, 70, 89 и т. д. — расходы на общее обслуживание и организацию производства и управление предприятием в целом;

• дебет счета 28 "Брак в производстве" и кредит счетов 10, 12, 13, 51, 60, 69, 70 и т. д. — расходы по исправлению брака;

• дебет счета 31 "Расходы будущих периодов" и кредит счетов 51, 60, 76 и т. д. — расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам (оплаченные вперед арендная плата, подписка на периодическую печать и др.);

• дебет счета 89 "Резервы предстоящих расходов и платежей" и кредит счетов 10, 12, 13, 23, 60, 69, 70 и т. д. — расходы, произведенные за счет созданных резервов (на ремонт основных средств, оплату отпусков работников и др.).

На втором этапе затраты распределяются по назначению после окончания отчетного периода, прежде всего, затраты вспомогательного производства. Фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств, отраженная по дебету счета 23, списывается с кредита счета 23 в дебет счетов 25, 26, 29. Затраты вспомогательного производства между потребителями распределяются в специальном расчете (ведомости) пропорционально количеству отпущенной продукции (объему работ, услуг) на основании данных счетчиков и других измерителей.

Расходы будущих периодов списываются с кредита счета 31 в дебет счетов 25, 26 в доле, относящейся к отчетному периоду.

На третьем этапе распределяются общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Учтенные предварительно на счетах 25 и 26 расходы сначала распределяются между выпущенной продукцией и остатками незавершенного производства пропорционально нормативной их величине. При небольшом удельном весе и стабильности остатков незавершенного производства общепроизводственные и общехозяйственные расходы относятся на остатки незавершенного производства в плановом (сметно-нормализованном) размере. В таком же размере они

включаются в себестоимость забракованных изделий.

Затем общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между отдельными видами продукции, работ, услуг. Базой для распределения этих расходов могут использоваться: заработная плата производственных рабочих без доплат по прогрессивно-премиальным системам; затраты на обработку без стоимости материалов, полуфабрикатов и доплат по прогрессивно-премиальным системам; прямые затраты и др. Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляются специальные расчеты (ведомости).

Расходы, учтенные на счетах 25 и 26, списываются по окончании отчетного периода в дебет счета 20 с кредита счетов 25, 26.

В соответствии с приказом Минфина РФ от 27.03.96 г. № 31 начиная с 1 января 1996 г. предприятия могут принять в учетной политике порядок списания общехозяйственных расходов непосредственно в дебет счета 46 с кредита счета 26.

На четвертом этапе при наличии производственного брака на счете 28 выявляются окончательные потери от брака путем сопоставления себестоимости забракованной продукции и затрат по исправлению брака с суммами стоимости его по цене возможного использования и удержанными с виновников брака возмещений. Окончательные потери от брака списываются с кредита счета 28 в дебет счета 20.

По завершении данного этапа на счете 20 собираются все прямые и косвенные затраты на производство продукции (работ, услуг) за отчетный период.

На пятом этапе определяется фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции. Для расчета фактической себестоимости выпущенной продукции определяется незавершенное производство на конец периода, т.е. затраты на продукцию, не прошедшую всех стадий обработки, испытаний, приемки, не комплектованную.

Стоимость незавершенного производства остается как сальдо на начало следующего месяца на счете 20 "Основное производство" в разрезе каждого изделия. Остальная сумма затрат списывается на выпущенную продукцию:

Д-т сч. 40 "Готовая продукция"

К-т сч. 20 "Основное производство".

9.2. Синтетический учет издержек производства

Учет основных затрат

Основные затраты составляют основу вырабатываемой продукции. К ним относятся: сырье и материалы; возвратные отходы (вычитаются); покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций; топливо и энергия на технологические цели; заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды от заработной платы производственных рабочих; расходы по содержанию и эксплуатации оборудования. Преобладающая часть основных затрат — прямые, т. е. включаются в себестоимость конкретной продукции на основании первичных документов, и в калькуляциях выделяются отдельными статьями. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования по способу включения в себестоимость продукции являются косвенными, учитываются в составе общепроизводственных расходов.

Сырье и материалы, израсходованные на производство продукции, списываются в себестоимости продукции на основе первичных документов (лимитно-заборных карт, требований-накладных). Первичные документы за отчетный период группируются по направлению расхода сырья и материалов и на их основе составляются ведомости распределения материалов по каждому подразделению организации. Ведомости распределения материалов в зависимости от принятой организацией оценки материалов могут составляться по фактической себестоимости (если учет материалов ведется по фактической себестоимости) или отдельно по учетным ценам и отклонениям от учетных цен (если учет материалов ведется по учетным ценам). На основании ведомостей распределения материалов производятся записи по использованию материалов:

Д-т сч. 20 "Основное производство" (23) — на изготовление продукции основным (вспомогательным) производством,

Д-т счетов 25, 26 — на обслуживание и управление производством в подразделениях и

организации в целом и др.

К-т сч. 10-1 "Сырье и материалы".

При этом в себестоимость конкретной продукции относятся конкретные сырье и материалы, израсходованные на производство этой продукции.

Если из одного вида сырья или материалов изготавливаются несколько видов продукции, то между видами продукции сырье и материалы распределяются. Распределение может производиться пропорционально: нормативному расходу материалов на единицу продукции; установленному коэффициенту расхода (когда расход материалов по базовому изделию принимается равным единице, а по всем остальным — выше или ниже единицы); количеству или весу выработанной продукции.

Возвратные отходы уменьшают затраты на производство продукции. Возвратными являются отходы, которые могут быть использованы в своем производстве или реализованы на сторону. Они оцениваются по ценам возможного использования или реализации. Возвратные отходы приходуются на склад по накладным и отражаются в учете по кредиту счетов 20, 23 и дебету счета 10, субсчет 6 "Прочие материалы". В себестоимости конкретных видов продукции возвратные отходы отражаются прямым способом (по документам) или косвенным путем (при невозможности прямого отнесения) пропорционально количеству или стоимости материалов, израсходованных на производство этих видов продукции.

Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций, как правило, предназначены для изготовления конкретных видов продукции. В себестоимость продукции они относятся прямым путем на основании первичных документов:

покупные изделия и полуфабрикаты —

Д-т счетов 20 "Основное производство",

23 "Вспомогательные производства"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

услуги со стороны —

Д-т счетов 20, 23

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

НДС—

Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям"

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Топливо и энергия на технологические цели предназначены для приведения в движение оборудования и механизмов. Расход топлива и энергии на технологические цели отражается в учете: дебет счетов 20, 23 и кредит счета 10-3 (топливо), кредит счета 60 (энергия со стороны). НДС, указанный в счетах за энергию, учитывается записью: дебет счета 19 кредит счета 60.

В себестоимость конкретных видов продукции технологическое топливо и энергия включаются на основании первичных документов или показаний измерительных приборов (счетчиков). Если прямое отнесение невозможно, то затраты топлива и энергии распределяются косвенным путем пропорционально количеству часов работы оборудования с учетом его мощности или нормативному расходу энергоресурсов на единицу продукции и выпуска продукции.

Заработная плата производственных рабочих включается в себестоимость продукции на основании первичных документов (табелей учета использования рабочего времени, нарядов, рапортов о выработке и др.). По первичным документам, сгруппированным по направлениям затрат, составляются ведомости распределения заработной платы по каждому подразделению организации, на основании которых производятся записи:

Д-т счетов 20 (23) — начисленная заработная плата производственным рабочим основного (вспомогательного) производства,

Д-т сч. 25, 26 — начисленная заработная плата другим категориям работников подразделений и управления предприятия в целом и др.

К-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда".

При этом в себестоимости конкретных видов продукции заработная плата производственных рабочих может отражаться одной или двумя статьями: "Основная заработная плата производственных рабочих" и "Дополнительная заработная плата производственных рабочих".

Отчисления на социальные нужды включаются в себестоимость продукции в установленных законодательством процентах от начисленной заработной платы (основной и дополнительной). Суммы отчислений на социальные нужды рассчитываются в ведомостях распределения заработной платы, отражающих направления затрат:

Д-т счетов 20 (23) — отчисления от заработной платы производственных рабочих основного (вспомогательного) производства,

25, 26 — отчисления от заработной платы других категорий работников подразделений и управления предприятия в целом и др.

К-т сч. 69 "Расчеты по социальному страхованию и обеспечению".

Учет расходов на подготовку и освоение производства

Особенностью расходов на подготовку и освоение производства является несовпадение времени производства этих расходов и времени выпуска той продукции, для изготовления которой они осуществляются. К ним относятся:

• затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях (доразведка месторождения; очистка территории в зоне открытых горных работ, площадок для хранения плодородного слоя почвы, используемой при последующей рекультивации земель, устройство временных подъездных путей и дорог для вывоза добываемого сырья и др.);

• затраты на освоение новых предприятий, производств, цехов и агрегатов — пусковые расходы (проверка готовности новых предприятий, производств, цехов и агрегатов к вводу их в эксплуатацию путем комплексного опробования (под нагрузкой) всех машин и механизмов — пробная эксплуатация — с пробным выпуском предусмотренной проектом продукции, наладкой оборудования);

• затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства (индивидуальное производство).

Организация вправе вести учет расходов на подготовку и освоение производства по-разному. В организациях, где эти расходы незначительны, а период освоения производства непродолжителен, расходы на подготовку и освоение производства учитываются в себестоимости выпускаемых видов продукции прямым путем в момент их осуществления. Во всех иных случаях расходы на подготовку и освоение производства учитываются на активном счете 31 "Расходы будущих периодов":

Д-т сч. 31

К-т счетов 02, 05, 10, 12, 13, 70, 69, 60 и др.

Фактическая сумма расходов, учтенная на счете 31, списывается с его кредита с ежемесячным отнесением части этих расходов в себестоимость соответствующих видов продукции:

Д-т сч. 20 "Основное производство"

К-т сч. 31 "Расходы будущих периодов".

Расчет списываемой части расходов на подготовку и освоение производства осуществляется исходя из сметной ставки этих расходов (исчисленной как частное от деления фактической суммы расходов на предполагаемый выпуск продукции) и количества продукции, выпущенной за месяц.

Погашение затрат прекращается с момента, когда фактический выпуск продукции превысит запланированный. Если фактический выпуск отстает от запланированного, то продлевается срок погашения указанных расходов или пересматривается сметная ставка.

Учет расходов будущих периодов

Осуществляя хозяйственную деятельность организации часто приходится производить кроме расходов на подготовку и освоение производства и другие расходы, относящиеся не к данному отчетному периоду, а к последующим, будущим периодам. К таким расходам относятся:

• приобретение периодических изданий, газет, литературы на будущий год по подписке в текущем году;

• расходы по ремонту основных средств, рекламе и другим расходам, неравномерно производимым в течение года;

• взносы арендной платы за последующие периоды;
• оплаченные вперед телефонные и телеграфные расходы и т. п.
Расходы такого рода также учитываются на счете 31 "Расходы будущих периодов":

Д **Счет 31 "Расходы будущих периодов"** **К**

Увеличение расходов	Корреспонди-рующий счет	Списание расходов	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — остаток не-списанных расходов будущих периодов на начало периода	—		
Отражение расходов будущих периодов:			
• оплата вперед арендной платы, подписки, комму-нальных расходов	51, 60, 76	Списание расходов: • в затраты основного Производства	20
• затраты по ремонту ос-новных средств	23, 60, 76	• в затраты вспомогательного производства	23
• затраты на рекламу	51, 60, 76	• в косвенные расходы	25, 26
• затраты на подготовку и освоение производства Изделий	10, 60, 69, 70 и др.	• в издержки обращения • за счет собственных ис-точников	44 88
Сальдо — остаток не-списанных расходов будущих периодов на конец периода	—		

Данные расходы на издержки производства (обращения) или другие источники списываются в соответствии с видом расходов будущих периодов:

оплаченные вперед арендная плата, подписка, коммунальные платежи и др. — на издержки производства и обращения в те отчетные периоды, за которые произведена оплата, в доле, относящейся к отчетному периоду;

неравномерно произведенные затраты (ремонт основных средств, реклама) —в отчетном периоде на издержки производства и обращения в соответствии с установленным в учетной политике сроком.

Учет расходов по обслуживанию производства и управлению

К расходам, включаемым в себестоимость продукции косвенным путем, относятся: общепроизводственные расходы, учитываемые на счете 25, и общехозяйственные расходы, отражаемые на счете 26.

Счета 25 и 26 являются активными и собирательно-распределительными счетами. На собирательно-распределительных счетах учитываются расходы, которые в момент их начисления не могут быть отнесены непосредственно на соответствующие объекты учета. Особенностью этих счетов является то, что они не имеют остатков и не отражаются в балансе. Все расходы, собранные в течение месяца на этих счетах, ежемесячно списываются на соответствующие счета.

По дебету счетов 25 и 26 затраты собираются, а с кредита они списываются на себестоимость конкретных видов продукции, работ, услуг путем распределения. Кроме того, счета 25 и 26 предназначены для контроля за соблюдением смет данных расходов. В соответствующих ведомостях общепроизводственных и общехозяйственных расходов за отчетный месяц, наряду с суммой фактических затрат по каждой статье расходов, показываются плановая сумма этих затрат, а также фактическая и плановая суммы затрат этих расходов нарастающим итогом с начала года.

В состав общепроизводственных включаются следующие виды расходов:

• по содержанию и эксплуатации оборудования внутренних подразделений организации;

• по обслуживанию внутреннего подразделения и управлению им.

Счет 25 "Общепроизводственные расходы"

Д (26 "Общехозяйственные расходы") К

Формирование расходов	Корреспонди-рующий счет	Списание расходов	Корреспонди-рующий счет
Начисление расходов: • амортизация основных средств • амортизация нематери-альных активов • стоимость материалов, топлива, запасных частей • стоимость МБП • амортизация МБП • услуги поставщиков • заработная плата обслу-	02 05 10 12-1 13 60, 76 69, 70 68	Списание расходов: • на себестоимость продукции основных производственных подразделений • на себестоимость продукции вспомогательных производственных подразделений	20 23

Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования формируют большую комплексную статью основных (технологических) затрат. Они складываются из:

• амортизации производственного оборудования и транспортных средств;

• заработной платы рабочих, обслуживающих оборудование;

• отчислений на социальные нужды рабочих, обслуживающих оборудование;

• расхода двигательной энергии, топлива, воды, пара, сжатого воздуха, смазочных и обтирочных материалов и т.п.;

• расходов на внутризаводское перемещение сырья, вспомогательных материалов, инструментов, деталей, заготовок;

• амортизации МБП и приспособлений;

• затрат по текущему ремонту оборудования;

• прочих расходов.

Расходы по обслуживанию внутренних подразделений и управлению ими связаны с затратами по содержанию управленческого персонала основного и вспомогательного производств, а также зданий и сооружений цехового назначения. В организациях применяется следующая типовая номенклатура статей расходов по обслуживанию внутренних подразделений производства и управлению ими:

• содержание персонала подразделения;

• содержание зданий, сооружений и инвентаря;

• текущий ремонт зданий и сооружений;

• амортизация зданий, сооружений и инвентаря;

• расходы по испытаниям, опытам, рационализации и изобретательству;

• расходы по охране труда;

• амортизация МБП;

• прочие расходы.

Кроме того, в состав расходов по обслуживанию и управлению включают затраты непроизводительного характера:

• потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

• прочие непроизводительные расходы (выплаты за производственные травмы и т. п.).

Синтетический учет общепроизводственных расходов осуществляется на счете 25 по статьям установленной номенклатуры. Затраты отражаются следующими записями в бухгалтерском учете:

Д-т сч. 25 "Общепроизводственные расходы"

К-т счетов 02, 10, 12, 13, 60, 69, 70 и др.

Аналитический учет общепроизводственных расходов ведется в разрезе подразделений в ведомости "Затраты по подразделению ".

Общепроизводственные расходы относятся на товарную продукцию и незавершенное производство, остающееся на конец месяца. Между видами продукции общепроизводственные расходы, как правило, распределяются пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих; прямым затратам; другим показателям.

При распределении общепроизводственных расходов сначала определяется средний процент данных расходов от основной заработной платы производственных рабочих или другого принятого показателя. Найденный процент умножается на сумму основной заработной платы производственных рабочих (другого показателя), учтенную по каждому виду продукции.

Пример распределения общепроизводственных расходов приведен ниже.

Распределение общепроизводственных расходов

руб.

	Подразделение № 1		Подразделение № 2	
	Изделие А	изделие Б	изделие А	изделие Б
1. Общепроизводственные расходы (счет 25)	1950		2520	
2. Основная заработная плата производственных рабочих	500	800	600	1200
3. Средний процент общепроизводственных расходов	$\frac{1950 \cdot 100}{500 + 800} = 150\%$		$\frac{2520 \cdot 100}{600 + 1200} = 140\%$	
4. Общепроизводственные расходы по изделию	$\frac{500 \cdot 150}{100} = 750$	$\frac{800 \cdot 150}{100} = 1200$	$\frac{600 \cdot 140}{100} = 840$	$\frac{1200 \cdot 140}{100} = 1680$

На основании приведенного расчета по распределению расходов бухгалтерия составляет проводки по списанию общепроизводственных расходов:

по подразделению № 1: по подразделению № 2:

Д-т сч. 20-А-1 — 750 руб. Д-т сч. 20-А-2 — 840 руб.

Д-т сч. 20-Б-1 — 1200 руб. Д-т сч. 20-Б-2 — 1680 руб.

К-т сч. 25-1 — 1950 руб. К-т сч. 25-2 — 2520 руб.

Общехозяйственные расходы связаны с управлением и обслуживанием организации в целом. Они подразделяются на следующие группы:

• административно-управленческие расходы;

• общехозяйственные расходы, связанные с содержанием общехозяйственных служб;

• налоги, сборы и отчисления;

• расходы непроизводительного характера.

В состав административно-управленческих расходов входят:

• заработная плата аппарата управления организации и отчисления на социальные нужды по данной заработной плате;

• расходы на служебные командировки и перемещение административно-управленческого аппарата;

• содержание зданий заводоуправления, легкового транспорта;

• содержание сторожевой, пожарной и военизированной охраны;

• канцелярские и почтово-телеграфные расходы;

• другие расходы.

В состав общехозяйственных расходов по содержанию общехозяйственных служб включаются:

• содержание прочего общепроизводственного персонала;

• содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общепроизводственных служб, складов и лабораторий общепроизводственного назначения;

• амортизация основных средств общехозяйственного назначения;

• содержание общепроизводственных складов;

• расходы на испытания, опыты, исследования, содержание общепроизводственных лабораторий, расходы на изобретательство и технические усовершенствования;

• расходы по охране труда;

• расходы по подготовке кадров;

• расходы по организованному набору рабочей силы;

• прочие расходы.

В состав налогов, сборов и отчислений включаются обязательные сборы и отчисления, включаемые в соответствии с законодательством Российской Федерации в себестоимость продукции.

Расходы непроизводительного характера включают в себя:

• потери от простоев по внутрипроизводственным причинам;

• выплата работникам, высвобожденным в связи с реорганизацией, сокращением численности;

• другие расходы.

Синтетический учет общехозяйственных расходов на счете 26 ведется по соответствующим статьям. Затраты собираются по дебету счета 26 и отражаются в бухгалтерском учете записью:

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы"

К-т сч. 02, 10, 12, 13, 60, 69, 70 и др.

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведется в ведомости, данные которой позволяют контролировать соблюдение сметы затрат.

Списание общехозяйственных расходов может осуществляться двумя способами:

• включением в затраты на производство конкретных видов продукции путем распределения (дебет счета 20, кредит счета 26);

• списанием на счета реализации путем распределения между видами реализуемой продукции (дебет счета 46, кредит счета 26).

Ведомость общехозяйственных расходов (счет 26)

Статья затрат	С кредитов счетов								Итого				Оборот по кредиту счетов
									фактически		по смете		
	02	10	12	13	60	69	70	...	за месяц	с начала года	за месяц	с начала года	
Заработная плата аппарата управления							2000		2000	20000	2100	20500	

Выбор того или иного способа списания затрат должен быть осуществлен в учетной политике организации. Общехозяйственные расходы между видами продукции, работ, услуг распределяются пропорционально выбранному показателю: основной заработной плате производственных рабочих; прямым затратам; общепроизводственной себестоимости и др. Общехозяйственные расходы в этом случае распределяются так же, как и общепроизводственные расходы.

При списании общехозяйственных расходов непосредственно на счет 46 они распределяются между видами реализованной продукции, работ, услуг пропорционально выручке от реализации или другого показателя.

Учет потерь от брака

По характеру обнаруженных дефектов брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный). По месту обнаружения он делится на внутренний (обнаруженный на предприятии) и внешний (обнаруженный у потребителя).

Борьба с браком предполагает хорошо налаженный, своевременный учет потерь от брака, выявление причин и виновников его допущения, разработку мероприятий по его исправлению и недопущению, материальную ответственность виновных лиц.

Оперативный учет брака ведется по причинам и виновникам.

Первичным документом, фиксирующим брак, является акт о браке, в котором указывается наименование детали и операции, на которой обнаружен брак, характер брака, причина и виновник брака. В акте указывается сумма потерь от брака, сумма удержаний с виновников, стоимость отходов от брака.

Стоимость внутреннего окончательного брака рассчитывается по статьям калькуляции: материалы, основная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды, общепроизводственные расходы.

Стоимость внутреннего исправимого брака включает в себя расходы на его исправление: стоимость материалов, истраченных на исправление, заработную плату рабочих с отчислениями на социальные нужды, начисленных за исправление брака, долю общепроизводственных расходов.

Стоимость внешнего окончательного брака слагается из производственной себестоимости продукции, окончательно забракованной потребителем и расходов по транспортировке и замене этой продукции.

Стоимость внешнего исправимого брака включает в себя расходы по исправлению забракованной потребителем продукции.

В себестоимость продукции на статью затрат "Потери от брака" включается не стоимость брака, а только величина потерь от брака, которая определяется как разница между стоимостью брака и затратами на его исправление и суммами, списанными в его уменьшение.

В уменьшение затрат на брак показываются:

• стоимость забракованной продукции по цене возможного использования;

• суммы взыскания с виновников брака;

• суммы взыскания или присужденные арбитражем к взысканию с поставщиков за поставку материалов, по причине использования которых допущен брак.

Учет брака осуществляется на активном счете 28 "Брак в производстве".

По дебету счета 28 определяют стоимость брака, по кредиту — суммы, списанные в уменьшение брака. Разница между дебетом и кредитом счета 28 показывает величину потерь от брака, которая списывается на себестоимость того изделия, по которому был допущен брак:

Д-т сч. 20 "Основное производство" (статья "Потери от брака")

К-т сч. 28 "Брак в производстве".

Д **Счет 28 "Брак в производстве"** **К**

Увеличение затрат по браку	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение затрат по браку	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — стоимость брака на начало отчетного периода	—		
Себестоимость окончательно забракованной Продукции	20	Возмещение расходов по браку: • стоимость оприходованных отходов	10
Дополнительные расходы по исправлению брака: • стоимость материалов,		• удержание с виновников — работников предприятия	70,73
Полуфабрикатов • заработная плата рабочих	10, 21	• удержание с поставщиков	60, 76

	70		
• отчисления на социальные нужды	69	Списание потерь от брака (разница между стоимостью брака и возмещением расходов)	20
• общепроизводственные Расходы	25		
Сальдо — стоимость брака на конец отчетного периода	—		

Учет потерь от простоев

По причине возникновения простои делятся на внешние и внутренние. Внешними причинами простоев являются главным образом неподача электроэнергии, несвоевременное поступление сырья, материалов и т. п. Внутренние причины — организационно-технические неполадки в работе организации (поломка оборудования из-за некачественного ремонта, несвоевременная подача материалов на рабочие места, недостатки в организации производства и др.).

Конкретный случай простоя оформляется актом о простое или простойным листком, где указывается дата и продолжительность простоя, виновник и причина простоя. Затем по данным простойных листков рассчитываются расходы за время простоя, которые складываются из заработной платы, выплачиваемой работникам за время вынужденного простоя, отчислений на социальные нужды от этой заработной платы, стоимости топлива и энергии, непроизводительно затраченных за время простоя и др. В потери от простоев по внешним причинам включается также доля общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Данные простойных листков обобщаются и группируются по месту возникновения, продолжительности, причинам. Потери от простоев по внутренним причинам, происшедшие по вине подразделений, отражаются в составе непроизводительных расходов подразделений бухгалтерской записью:

Д-т сч. 25 "Общепроизводственные расходы"

К-т счетов 10, 69, 70.

Если виновниками простоя явились функциональные отделы организации, то потери по ним отражаются следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 26 "Общепроизводственные расходы"

К-т счетов 10, 69, 70.

Если виновниками потерь от простоя были внешние организации, то данные потери от простоя предъявляются им и отражаются в бухгалтерском учете:

Д-т сч. 76, 63

К-т счетов 10, 69, 70.

Не компенсируемые внешними организациями потери списываются на финансовые результаты бухгалтерской записью:

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки"

К-т счетов 10, 69, 70.

Потери от простоев по стихийным бедствиям списываются за счет финансового результата:

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки"

К-т счетов 10, 69, 70.

Учет и распределение услуг вспомогательного производства

Вспомогательные производства призваны обслуживать основное производство. Производственные предприятия имеют, как правило, ряд вспомогательных производств. К цехам вспомогательного производства относятся инструментальные (изготовление инструмента, приспособлений, штампов и т. д.), ремонтные (ремонтно-механические, ремонтно-строительные, электроремонтные и др.), энергетические (котельные, электростанции, компрессорные и др.), транспортные и др.

По особенностям технологии и составу продукции вспомогательные производства подразделяются на две основные группы:

• вырабатывающие разнородную продукцию, выполняющие различные работы и оказывающие различные услуги (ремонтные, инструментальные цехи и др.);

• вырабатывающие однородную продукцию (электростанции, паросиловые установки, транспортные цехи, кислородные и газовые станции и т. п.).

В планировании и учете себестоимости продукции цехов вспомогательного производства применяется следующая номенклатура калькуляционных статей расходов.

Статьи расходов	Группы цехов			
	инстру-ментальные	ремонтные	энергети-ческие	транс-портные
Материалы (за вычетом отходов)	+	+	—	—
Покупные изделия и полуфабрикаты	+	+	—	—
Топливо	—	—	+	+
Энергия	—	—	+	+
Основная заработная плата производственных рабочих	+	+	+	+
Отчисления на социальные нужды по заработной плате рабочих	+	+	+	+
Общепроизводственные расходы	+	+	+	+
Итого общепроизводственная Себестоимость	+	+	+	+
Общехозяйственные расходы (начисляются только по продукции, работам и услугам, отпускаемым на сторону)	+	+	+	+

Затраты по вспомогательным производствам учитываются на активном, калькуляционном счете 23 "Вспомогательные производства".

Аналитический учет к счету 23 ведется на субсчетах, открываемых по каждому вспомогательному производству.

Во вспомогательных производствах, выпускающих однородную продукцию, все затраты учитываются непосредственно на счете 23 по статьям затрат. Себестоимость единицы продукции в таких цехах определяется путем деления общей суммы затрат, учтенных на счете 23, на количество выработанной продукции, оказанных услуг, выполненных работ.

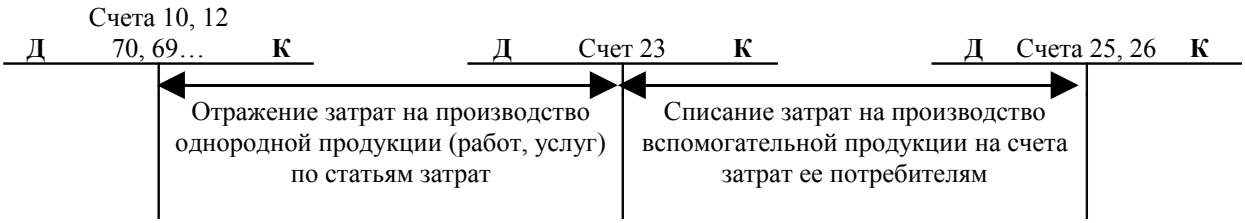
Например, за отчетный период электростанция отпустила 100 000 квт-час электроэнергии: Общая сумма ее затрат за этот период составила 20500 руб. Себестоимость 1 квт-ч электроэнергии равна 0,205 руб. (20 500 руб.: 100 000 квт-ч).

Д **Счет 23 "Вспомогательные производства"** **К**

Формирование Затрат	Корреспонди-рующий счет	Списание затрат	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — стоимость не-завершенного вспомогательного производства на начало периода	—		
Начисление затрат:		Списание затрат вспомо-гательного производства при отпуске продукции, работ, услуг:	
• амортизация основных Средств	02		
• стоимость материалов, топлива, запасных частей	10	• основным производственным подразделениям	25

• стоимость МБП	12-1	• другим вспомогательным производствам	23, 25
• амортизация МБП	13	• управлению	26
• услуги поставщиков	60	• для реализации на сторону	46
• отчисления на социальные нужды	69		
• заработная плата	70		
• общепроизводственные расходы вспомогательного цеха	25		
• общехозяйственные расходы (только при отпуске на сторону продукции, работ, услуг)	26		
Сальдо — стоимость незавершенного вспомогательного производства на конец периода	—		

Принципиальная схема учета в подразделениях, выпускающих однородную продукцию, имеет вид:



Во вспомогательных производствах, выпускающих разнородную продукцию, учет затрат ведется по статьям затрат на субсчетах к счету 23, открываемых по каждому виду продукции (работ, услуг).

При этом общепроизводственные расходы подразделений сначала собираются на счете 25 "Общепроизводственные расходы" и затем в конце отчетного периода они распределяются и списываются на субсчета к счету 23 по каждому виду продукции (работ, услуг).

Принципиальная схема учета в таких подразделениях имеет следующий вид.

Вспомогательные производства на предприятиях часто бывают связанными между собой оказанием встречных услуг. Например, котельная снабжает паром электростанцию, а электростанция снабжает, в свою очередь, котельную электроэнергией. Транспортный цех оказывает услуги по перевозкам всем цехам вспомогательного производства, а сам, вместе с тем, пользуется услугами и продукцией ремонтного, энергетического и других подразделений.

Взаимное обслуживание вспомогательных производств определяет особенности в исчислении себестоимости их продукции, работ, услуг. В этих случаях общие затраты и себестоимость единицы продукции того или иного цеха можно определить только в том случае, если будет предварительно определена себестоимость взаимных услуг. Например, при взаимосвязи электростанция — котельная необходимо для исчисления стоимости пара знать себестоимость потребленной на производство пара электроэнергии, а для определения стоимости электроэнергии надо знать себестоимость потребленного в электроцехе пара.

Учитывая сложность такого рода расчетов, взаимные услуги взаимосвязанных производств оценивают условно по плановой себестоимости отчетного месяца или по фактической себестоимости предыдущего месяца.

Аналитический учет вспомогательных производств ведется в ведомостях по каждому подразделению в отдельности. Например, ниже представлена ведомость учета затрат по котельной, оказывающей и принимающей встречные услуги.

Ведомость затрат по котельной (счет 23-1) за декабрь 199Х г.

Дебет счета	Наименование Статьи	С кредитов счетов						Итого по дебету	Кредит счета
		02	10	70	69	...	23-2		
23-1	Топливо		1000					1000	
23-1	Основная заработная плата производственных рабочих			5000				5000	
23-1	Отчисления на социальные нужды				1925			1925	
23-1	Общепроизводственные Расходы	500		2000	770			3270	
23-1	Итого затрат	500	1000	7000	2695			11195	
	"+" плановая себестоимость полученных встречных услуг						100	100	

Продолжение

Дебет счета	Наименование Статьи	С кредитов счетов						Итого по дебету	Кредит Счета
		02	10	70	69	...	23-2		
	Итого затрат с учетом полученных встречных услуг	500	1000	7000	2695		100	11 295	
23-2	Списано услуг: "—" плановая себесто-имость оказанных встречных услуг								205
25, 26	по фактической себе-стоимости								11 090

Фактическая себестоимость единицы продукции ($СФ_{ед}$) в подразделении, выпускающем один вид продукции, оказывающем и принимающем встречные услуги, определяется путем деления суммы "списано услуг по фактической себестоимости" на количество оказанных услуг без встречных (т. е. оцененных по плановой себестоимости):

$$СФ_{ед} = \frac{З + ПУ - ОУ}{К - к},$$

где *З* — сумма затрат вспомогательного цеха;
ПУ — плановая себестоимость принятых встречных услуг;
ОУ — плановая себестоимость оказанных встречных услуг;
К — общее количество оказанных услуг, нат. ед.;
к — количество предоставленных встречных услуг, нат. ед.

Учет незавершенного производства

Незавершенное производство представляет собой не полностью изготовленные детали и сборочные единицы, а также изделия, не принятые техническим контролем. В состав незавершенного производства входят: детали и полуфабрикаты собственной выработки, подлежащие дальнейшей обработке или сборке, продукция не укомплектованная, не прошедшая испытаний и технической приемки, исправимый брак.

Не относятся к незавершенному производству неисправимый брак, материалы в цехах, не подвергшиеся обработке, детали, сборочные единицы и изделия по аннулированным заказам и др.

Правильная оценка незавершенного производства имеет важное значение для точного исчисления себестоимости выпущенной продукции и обеспечения сохранности незавершенных деталей и изделий в производстве.

В бухгалтерском учете фактическая величина затрат в незавершенном производстве представляет собой величину дебетового сальдо на счетах 20 и 23.

Для определения себестоимости незавершенного производства необходимо:

• знать его количественное выражение (количество деталей, сборочных единиц, изделий по этапам технологического процесса);

• произвести его стоимостную оценку.

Количество в незавершенном производстве определяется по данным оперативного учета движения деталей, сборочных единиц, изделий в производстве, который ведется в планово-диспетчерском бюро и планово-диспетчерском отделе организации. Для более правильного определения величины незавершенного производства рекомендуется проводить его инвентаризацию. Практически, чаще всего инвентаризации проводятся на конец года. Проведению инвентаризации предшествует большая подготовительная работа.

Инвентаризационным бригадам выдаются специальные ярлыки под отчет. Бригада подсчитывает количество деталей, сборочных единиц, изделий во всех местах накопления незавершенного производства: на рабочих местах, на конвейерах, в межоперационных накопителях, в цеховых и межцеховых складах и т.п. После подсчета заполняются ярлыки, в которых указывается количество деталей, сборочных единиц, изделий. Заполненные ярлыки прикрепляются к месту нахождения незавершенного производства.

Инвентаризационная комиссия проверяет выборочно правильность подсчета. Затем ярлыки собираются, группируются и передаются в бухгалтерию для составления инвентаризационных ведомостей и оценки незавершенного производства.

Оценка незавершенного производства может производиться:

• в единичном производстве — по фактически произведенным затратам;

• в массовом и серийном производстве:

по нормативной (плановой) производственной себестоимости;

по прямым статьям затрат;

по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

Например, в серийном производстве по данным инвентаризации находятся 100 изделий конкретного наименования:

после 1-й операции —20 шт.;

после 2-й операции — 40 шт.;

после 3-й операции — 40 шт.

Технологический процесс изготовления данного изделия состоит из четырех операций, после четвертой операции изделие становится готовым. Норма расхода материала на изделие — 2 руб./шт.; расценки по операциям: на 1-й операции — 1 руб./оп; на 2-й — 3 руб./оп; на 3-й — 2 руб./оп; на 4-й — 1 руб./оп; процент общепроизводственных расходов к основной зарплате — 50%, общехозяйственных — 100%; процент отчислений на социальные нужды — 38,5%.

Произведем расчет незавершенного производства по статьям производственной себестоимости:

• материалы — 100 шт. • 2 руб. = 200 руб.

• основная зарплата:

после 1-й операции	— 20 шт. • 1 руб.	= 20 руб.
после 2-й операции	— 40 шт. • (1 + 3)	=160 руб.
после 3-й операции	— 40 шт. • (1 + 3 + 2)	= 240 руб.
	Итого	420 руб.

• отчисления на социальные нужды (38,5%) (420 • 0,385) 161,7 руб.

• общепроизводственные расходы (420 • 0,5) 210 руб.

• общехозяйственные расходы (420 •1) 420 руб.

Итого себестоимость незавершенного производства 1411,7руб.

При проведении инвентаризации незавершенного производства, кроме составления инвентаризационных ведомостей об остатках незавершенного производства, для его оценки составляется акт по результатам инвентаризации, где указывается его стоимость и выявленные расхождения от учетных данных.

На основании акта составляют следующие бухгалтерские записи:

• на стоимость обнаруженного брака —

Д-т сч.28 "Брак в производстве"

К-т сч. 20 "Основное производство";

• на сумму обнаруженных недостач

а) не по вине материально ответственного лица —

Д-т сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

К-т сч. 20 "Основное производство" — на сумму недостачи,

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" — недостача списывается на финансовый результат;

б) по вине отдельных лиц —

Д-т сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей"

К-т сч. 20 "Основное производство" — на сумму недостачи,

Д-т сч. 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям"

К-т сч. 84 "Недостачи и потери от порчи ценностей" — недостача списывается на виновное лицо,

Д-т сч. 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда"

К-т сч. 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" — недостача удерживается из зарплаты виновного лица;

• на сумму обнаруженных излишков —

Д-т сч. 20 "Основное производство"

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" — излишек списывается на финансовый результат.

Остатки незавершенного производства, отраженные по дебету счета 20 на начало и на конец отчетного периода, используются при определении фактической себестоимости готовой продукции, выпущенной за отчетный период.

9.3. Сводный учет затрат на производство

Для определения себестоимости выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) применяются следующие основные методы учета затрат и калькулирования себестоимости продукции: **позаказный**, **попроцессный**.

Выбор метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в организации зависит от вида производственного процесса и от вида продукции (работ, услуг).

Производственные процессы делятся на следующие типы: единичное, серийное, массовое и непрерывное производство.

В **единичном производстве** выполняются определенные заказы, например, изготовление сложного станка; разработка проекта; строительство здания; проведение аудиторской проверки и т. п.

В **серийном производстве**, как правило, осуществляется выпуск повторяющихся партий изделий, например, выпуск партии двигателей внутреннего сгорания для морских судов, изготовление женских пальто и т. п.

В **массовом производстве** выпускаются одинаковые изделия постоянным потоком, например, производство посуды, обуви, автомобилей, телевизоров и т. п.

В **непрерывном производстве** изготавливается один продукт в общей массе, например, в металлургическом производстве осуществляется, выпуск металла, в химической промышленности — химических материалов и т. п.

Позаказный метод используется в тех производственных процессах, где можно выделить изделие (работу, услугу) или группу изделий (работ, услуг). Такое выделение возможно в единичном и серийном производстве. Поэтому позаказный метод обычно используется именно в этих типах производств.

Попроцессный метод чаще используется там, где процессы производства носят массовый и непрерывный характер.

На практике часто производится комбинирование методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.

Для учета затрат на производство используется активный счет 20 "Основное производство", структура записей на котором представлена ниже.

Д **Счет 20 "Основное производство"** **К**

Формирование затрат	Корреспонди-рующий счет	Списание затрат	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — стоимость основного незавершенного производства на начало периода	—		

Начисление затрат по статьям калькуляции:		Списание фактической производственной себестоимости готовой продукции:	
• стоимость материалов,	10	вариант 1 (без применения счета 37 с применением учетных оценок):	
• стоимость топлива на технологические цели	10	• по учетным ценам	40
• стоимость энергии на технологические цели	60	• отклонение фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам	40
• основная заработная плата производственных Рабочих	70	вариант 2 (без применения счета 37 и без применения учетных оценок):	
• отчисления на социальные нужды	69	• фактическая себестоимость готовой продукции	40
• расходы на подготовку и освоение производства	31	вариант 3 (с применением счета 37):	
• общепроизводственные Расходы	25	• фактическая себестоимость готовой продукции	37
• общехозяйственные расходы	26		
• потери от брака	28		
Сальдо — стоимость основного незавершенного производства на конец периода	—		

Фактическая производственная стоимость продукции (работ, услуг) ($C_{гп}$), списываемая с кредита счета 20, рассчитывается следующим образом:

$$C_{гп} = C_{нп}^{н} + З_{ф} - О_{в} - О_{бр} - C_{нп}^{к},$$

где $C_{нп}^{н}$, $C_{нп}^{к}$ — стоимость незавершенного производства соответственно на начало и конец отчетного периода, руб.;
$З_{ф}$ — фактические затраты на производство продукции за отчетный период, руб.;
$О_{в}$ — возвратные отходы, руб.;
$О_{бр}$ — фактическая себестоимость окончательного брака, руб. (по внутреннему окончательному браку — цеховая, а по внешнему — производственная себестоимость).

Себестоимость единицы продукции ($C_{ед}$) исчисляется так:

$$C_{ед} = \frac{C_{гп}}{K_{гк}},$$

где $K_{гп}$ — количество выпущенной готовой продукции, ед. изм.

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции (работ, услуг) списывается со счета 20 в зависимости от принятого в учетной политике организации варианта учета:

вариант 1 — на счет 40 "Готовая продукция";
вариант 2 — на счет 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

Позаказный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Объектом учета и калькулирования в позаказном методе является отдельный производственный заказ, открываемый заранее на определенное количество продукции, на конкретную работу (услугу). Каждому заказу присваивается номер, который указывается на всех документах по затратам, относящимся к данному заказу (лимитно-заборные карты и требования на материалы, маршрутные листы, карты выработки и др.).

Фактическая себестоимость изделий (работ, услуг), изготавливаемых по заказу, определяется после его выполнения.

При изготовлении крупных изделий (выполнении работ, услуг) с длинным технологическим циклом заказы могут выдаваться не на изделие (работу, услугу) в целом, а на отдельные его сборочные единицы, представляющие собой законченные конструкции, либо на отдельные этапы работ, услуг.

Аналитический учет ведется в карточках, открываемых на каждый заказ, в которые записывают затраты по статьям калькуляции.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня его открытия до дня выполнения и закрытия. Окончание работ по заказу фиксируют в накладной или акте на сдачу выполненных готовых изделий или работ. После этого заказ закрывают и выписку документов с обозначением номера закрытого заказа прекращают.

Часто заказы выполняются в течение нескольких месяцев и в этот период времени из серии изделий производят частичный выпуск. В этом случае определяется себестоимость частично выполненного заказа, т.е. затраты делятся между выпуском и незавершенным производством прямым путем, не прибегая к каким-либо условным приемам их распределения. Относительная простота этого метода привела к его широкому применению.

Принципиальная схема учета при позаказном методе следующая:

• на каждый заказ, содержащий в себе конкретное количество продукции, открывается счет 20 "Основное производство";

• прямые затраты собираются непосредственно на счете 20 "Основное производство" по каждому заказу;

• косвенные расходы собираются на счетах косвенных расходов (25 и 26);

• косвенные расходы распределяются между заказами и списываются со счетов 25 и 26 на счет 20 "Основное производство" по каждому заказу;

• при наличии незавершенного производства по заказу производится расчет его стоимости, величина которого остается как сальдо на счете 20;

• фактическая себестоимость готовой продукции по заказу, исчисляемая с учетом остатков незавершенного производства, списывается со счета 20 на счет 40 "Готовая продукция";

• фактическая себестоимость единицы продукции по заказу ($C_{ф.ед}$) определяется следующим образом:

$$C_{ф.ед} = \frac{ФЗ_{вып}}{K_{вып}},$$

где $ФЗ_{вып}$ — фактическая себестоимость выпущенной готовой продукции по заказу;
$K_{вып}$ — количество выпущенной готовой продукции по заказу.

Рассмотрим пример калькулирования себестоимости продукции по позаказному методу.

Пример. В феврале 19хх г. в производстве находятся два заказа, открытые в январе 19хх г.:
• № 1 — на 20 шт. изделий А;
• № 2 — на 50 шт. изделий Б.

На 01.02.19хх г. по дебету счета "Основное производство" по каждому из заказов были учтены затраты (сальдо на начало месяца):
• сч. 20 А — 4885 руб.;
• сч. 20 Б — 8770 руб.

За февраль 19хх г. по заказам были произведены следующие затраты (Д-т сч. 20):
заказ № 1 — 8770 руб.
заказ № 2 — 12 655 руб.

В феврале 19хх г. по заказу № 1 был выявлен окончательный брак в производстве. Потери от брака составили, руб.:

стоимость материалов	50,0
заработная плата производственных рабочих	30,0
отчисления на социальные нужды	11,55
общепроизводственные расходы (100% от заработной платы производственных рабочих)	30,0
Итого себестоимость брака	121,55
списано на виновников брака	21,55
Потери от брака	100,0

В течение февраля заказ № 1 был выполнен полностью, а по заказу № 2 был произведен частичный выпуск в количестве 30 шт., остальные изделия в количестве 20 шт. остались в незавершенном производстве.

По данным инвентаризации рассчитана производственная себестоимость незавершенного производства по заказу № 2. Размер незавершенного производства по расчету составил 5385 руб.

Ниже приведен расчет себестоимости изделий, выпущенных в феврале 19хх г., по заказам № 1 и № 2.

Попроцессный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод учета применяется в тех массовых производствах, конечная продукция которых получается путем постепенной переработки исходного сырья, проходящего ряд последовательных технологических прерывных стадий производства. Совокупность операций производственного процесса, в результате которых получаются полупродукты, называется **переделом**. В указанных производствах производственные затраты планируются и учитываются по переделам, так как продукция каждого передела является не только полуфабрикатом для последующего передела, но и видом товарной продукции. К таким видам производств относятся металлургическая, химическая промышленность, нефтепереработка, текстильное производство и др.

Например, полный цикл металлургического производства на заводах черной металлургии состоит из трех переделов: доменное производство — выплавка чугуна; мартеновское производство — изготовление стали; прокатное производство — изготовление проката. Продукция каждого предыдущего передела является полуфабрикатом для последующего передела.

Расчет себестоимости изделий при позаказном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Статья затрат	Незавершенное производство на 01.02.19хх г.		Затраты за февраль 19хх г.		Заказ № 1			Заказ №2		
	Заказ №1 (20 шт.)	Заказ №2 (50 шт.)	Заказ №1	Заказ №2	Списано на брак	Общая себестоимость выпуска (20 шт.)	Себестоимость 1 шт.	Незавершенное производство на 01.03 (20 шт.)	Общая себестоимость выпуска (30 шт.)	Себестоимость 1 шт.
Материалы	2000	3000	3000	4000	50	4950	247,5	2500	4500	1500
Основная заработная плата производственных рабочих	1000	2000	2000	3000	30	2970	148,5	1000	4000	133,33
Отчисления на социальные нужды	385	770	770	1155	11,55	1143,45	57,17	385	1925	64,17
Общепроизводственные расходы	1000	2000	2000	3000	30	2970	148,5	1000	4000	133,33
Общехозяйственные расходы	500	1000	1000	1500	—	1500	75	500	2000	66,67
Потери от брака	—	—	—	—	—	100	5	—	—	—
Итого	4885	8770	8770	12 655	121,55	13633,45	681,67	5385	16 425	547,5

На промышленных предприятиях к таким типам производств относятся литейные, кузнечные, прессовые и др. Например, в литейном производстве продукция производится в два передела: первый передел — изготовление жидкого металла; второй передел — изготовление отливок. В таких производствах попроцессный метод носит название **попередельного**.

Попроцессный метод применяется и для таких массовых типов производств, где выпускается одинаковая продукция, например, поточное производство телевизоров, автомобилей и др.

Принципиальная схема учета при попроцессном методе следующая:

• для учета затрат по переделу или по всему количеству одинаковых изделий открывается счет 20 "Основное производство";

• все затраты по производству собираются на счете 20 "Основное производство";

• при наличии незавершенного производства производится расчет его стоимости, величина которого остается как сальдо на счете 20;

• фактическая себестоимость готовой продукции, исчисленная с учетом остатков незавершенного производства списывается со счета 20 на счет 40 "Готовая продукция";

• фактическая себестоимость единицы продукции ($C_{ф.ед}$) определяется следующим образом:

$$C_{ф.ед} = \frac{ФС_{вып}}{К_{вып}},$$

где $ФС_{вып}$ — фактическая себестоимость передела или всего объема выпущенной одинаковой продукции;

$К_{вып}$ — количество выпущенной продукции.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Основными задачами нормативного метода учета затрат на производство являются:

• своевременное предупреждение нерационального расходования всех видов ресурсов на изготовление продукции;

• содействие выявлению имеющихся в производстве резервов и в разработке мероприятий по повышению эффективности использования ресурсов предприятия.

Основанием нормативного метода учета являются нормативные калькуляции, т.е. калькуляции изделий, исчисленные по действующим на начало отчетного периода нормам. Себестоимость продукции, определенная на основе нормативных калькуляций называется нормативной.

При нормативном методе учета отдельно выявляются:

• затраты по действующим нормам;

• отклонения от действующих норм (экономия или перерасход).

Действующими нормами называются такие нормы, по которым в данное время осуществляется отпуск материалов на рабочие места и производится оплата рабочим за выполненную работу.

Отклонениями от норм по расходу материалов называют отступления от норм при расходовании материалов в производстве. Дополнительный отпуск материалов обычно осуществляется по специальным требованиям с сигнальной красной диагональной полосой.

Отклонениями от норм по заработной плате являются выплаты за работы, не предусмотренные технологическим процессом, а также всякого рода доплаты вследствие несоответствия инструментов, обработки сырья пониженного качества, несоответствия оборудования, несоответствия разряда работы разряду рабочего и др. Такого рода отклонения оформляются обычно доплатными листками по заработной плате.

В связи с тем что действующие нормы изменяются по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов, на предприятиях ведется регистрация и учет изменений норм. Это обеспечивает тождество действующих норм в технической и нормативной документации, а также контроль за выполнением плана мероприятий по повышению научно-технического уровня продукции и их влиянием на снижение ее себестоимости.

Таким образом, сводный учет затрат на производство ведется, как правило, по группам однородных изделий и по статьям калькуляции с подразделением на:

• расходы по нормам;

• отклонения от норм;

• изменения норм.

При изменении норм на первое число каждого месяца производится пересчет затрат в незавершенном производстве по новым нормам, установленным на начало месяца. При снижении норм затраты в незавершенном производстве по нормам уменьшаются и сумма уменьшения этих затрат отражается как появившиеся затраты по изменениям норм.

Рассмотрим пример учета затрат по нормативному методу.

Пример. В производстве находятся изделия, нормы расхода ресурсов по которым следующие:

• материалы — 60 руб./шт.;

• основная заработная плата производственных рабочих — 40 руб./шт.

Итого прямых затрат — 100 руб./шт.

Пусть по состоянию на 01.01.хх г. в незавершенном производстве числится 100 изделий. Стоимость незавершенного производства составляет:

• материалы — 60 руб./шт. • 100 = 6000 руб.

• основная заработная плата

производственных рабочих — 40/2 руб./шт. • 100 = 2000 руб.

Итого 8000 руб.

С 01.01.хх г. в результате внедрения мероприятий по совершенствованию техпроцесса уменьшилась норма расхода материала на 10 руб./шт. и составила 50 руб./шт. Таким образом, нормативная себестоимость изделий составила 7000 руб.

В январе 19хх г. запущено в производство еще 1000 изделий. За январь 19хх г. по дебету счета 20 "Основное производство" были отражены следующие затраты:

материалы — 52 000 руб.;

основная заработная плата производственных рабочих — 43 000 руб.

За январь 19хх г. было выпущено 1100 изделий, остатков незавершенного производства на 01.02.19хх г. не осталось.

Ниже приведен расчет себестоимости продукции, выпущенной из производства, на основе данных приведенного примера.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Статьи затрат	Незавершенное производство		Затраты за январь 19XX г. (Д-т сч. 20)					Списано затрат на выпуск продукции (1100 шт.)					Себестоимость продукции				
	нормы на 01.01.19 хх г.	стоимость незавершенного производства по норме (100 шт)	нормы с 01.01.19 хх г.	по норме	отклонение (+, –) (гр. 7 – гр. 5)	всего (дебет сч. 20)	по нормам	отклонение от норм (гр. 11 – гр. 8 – гр. 10)	изменения норм	всего (гр. 3 + гр. 7)	по нормам	отклонения от норм	изменения норм	Всего (гр. 12 + + гр. 13 + гр. 14)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
Материалы	60	6000 (60 × ×100)	50	50 000 (50 × × 1000)	+2000 (52 000–50 000)	52 000	55 000 (1100 × × 50)	+2000	+1000 (10·100)	58 000	50	+1,82 (+2000: :1100)	+0,91 (+1000: :1100)	52,73
Основная заработная плата производственных рабочих	40	2000 ($\frac{40}{2}$·100)	40	42 000 (40 × ×1000+ + $\frac{40}{2}$·100)	+1000 (43 000–42 000)	43 000	44 000	+1000	—	45 000	40	+0,91 (+1000: :1100)	—	40,91
	100	8000	90	92 000	+3000	95 000	99 000	+3000	+1000	103 000	90	2,73	0,91	93,64

9.4. Расходы организации в соответствии со стандартом бухгалтерского учета

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Расходы организации" (ПБУ 10/99 введено в действие с 01.01.2000 г.) расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации за

исключением вкладов по решению участников (собственников общества).

Не признаются расходами организации выбытие активов

• в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов;

• в связи с вложением в уставные капиталы других организаций, с приобретением акций и иных ценных бумаг не с целью перепродажи;

• в связи с перечислением средств на благотворительную деятельность, на спортивные мероприятия, отдых, развлечения и т. п.

• по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.

• в порядке предварительной оплаты, авансов, задатка;

• в погашение кредита, займа, полученных организацией. В зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности расходы организации подразделяются на:

• расходы по обычным видам деятельности;

• операционные расходы;

• внереализационные расходы;

• чрезвычайные расходы.

Состав расходов организации представлен ниже. Расходы (Р) принимаются к учету исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности:

$$Р = КЗ \text{ и (или) } Р = КЗ + Д$$

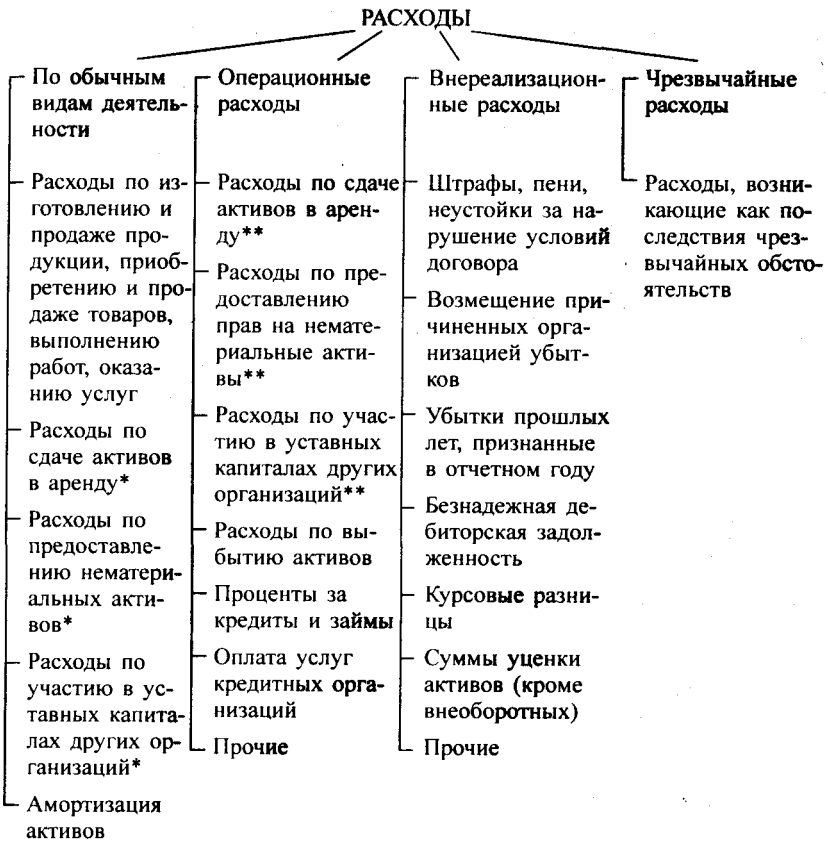
где КЗ — кредиторская задолженность;

Д — оплата в денежной и иной форме.

Величина кредиторской задолженности и (или) оплаты определяется исходя:

• из цены и условий договора;

• из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг, при отсутствии цены в договоре и невозможности ее установления по условиям договора.



* Если предметом деятельности организации является сдача активов в аренду, участие в уставных капиталах других

организаций.
** Если сдача активов в аренду, участие в уставных капиталах других организаций не является предметом деятельности организации.

Если оплата приобретаемых ценностей, работ, услуг осуществляется на условиях коммерческого кредита, то расходы принимаются к учету в полной сумме кредиторской задолженности (Р = КЗ).

Если оплата осуществляется неденежными средствами, то:

$$Р = С_{тмц} \quad ,$$

где $С_{тмц}$ — стоимость товаров (ценностей), передаваемых в обмен по цене, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установления стоимости товаров (ценностей), передаваемых организацией, величина расходов определяется стоимостью продукции (товаров), полученных организацией, исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

Если по договору предоставляются скидки (накидки), то расходы отражаются с учетом всех предоставленных организации скидок (накидок).

Если оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), то расходы определяются с учетом (увеличиваются или уменьшаются) суммовой разницы.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

• расходы, связанные с приобретением материально-производственных запасов (дебет счетов 10, 12, 44, кредит сч. 60);

• расходы, возникающие в процессе производства и обращения (дебет счетов 20, 43, 44, кредит счетов 70, 69 и др.).

Расходы по обычным видам деятельности группируются по элементам:

• материальные затраты;
• затраты на оплату труда;
• отчисления на социальные нужды;
• амортизация;
• прочие затраты.

Для целей управления организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Величина прочих расходов определяется следующим образом:

• расходы при сдачи объектов в аренду, предоставлении прав на нематериальные активы, участии в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации), уплате процентов за кредиты и займы, расходы, связанные с услугами кредитных организаций, — в сумме, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности;

• штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, возмещения причиненных организацией убытков в суммах, присужденных судом или признанных организацией;

• дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете организации;

• суммы уценки активов в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Прочие расходы зачисляются на счет "Прибыли и убытки" организации, кроме случаев, когда законодательством или правилами бухгалтерского учета установлен иной порядок.

Расходы признаются в учете при наличии следующих условий:

• расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законов, обычаями делового оборота;

• сумма расхода может быть определена;

• имеется уверенность в уменьшении экономических выгод организации в результате конкретной операции (когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи актива).

Если не исполнено хотя бы одно из названных условий, в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы признаются в учете независимо от намерения получить выручку и иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

Расходы относятся к тому отчетному периоду, в котором они были осуществлены (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности). Исключением является кассовый метод (принятый организацией в разрешенных случаях), при котором расходы признаются после погашения задолженности.

В отчете о прибылях и убытках расходы признаются:

• с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);

• путем их обоснованного распределения между отчетными периодами; когда расходы обусловливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;

• по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод (доходов) или поступление активов;

• независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;

• когда возникают обстоятельства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности раскрытию подлежит порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с подразделением на:

• себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг;

• коммерческие расходы;

• управленческие расходы;

• операционные расходы;

• внереализационные расходы;

• чрезвычайные расходы (в случае возникновения). Если в отчете о прибылях и убытках выделены виды доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации, то в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Операционные и внереализованные расходы могут не показываться развернуто по отношению к соответствующим доходам в отчете о прибылях и убытках в случаях, если:

• правила бухгалтерского учета разрешают это делать;

• расходы и связанные с ними доходы не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию следующая информация:

• расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат;

• изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг в отчетном году;

• расходы, равные по величине отчислений в соответствующие резервы (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Обособленно раскрываются в отчетности прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами учета не зачислены в отчетном году на счет "Прибыли и убытки".

ГЛАВА 10

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ

10.1. Понятие готовой продукции и ее оценка

Готовой продукцией называется продукция, которая полностью закончена обработкой, принята техническим контролем и сдана на склад или принята заказчиком в соответствии с утвержденным для данной продукции порядком ее приемки. Изделия, не прошедшие всех стадий обработки и не принятые техническим контролем, учитываются в составе незавершенного производства.

Для организаций, выполняющих работы и оказывающих услуги, продукцией их производственной деятельности являются выполненные для других предприятий работы и оказанные услуги. В составе незавершенного производства остаются продукция, работы и услуги, подлежащие сдаче заказчику и не оформленные актами приемки.

Готовая продукция оценивается по фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости в зависимости от установленного учетной политикой варианта учета. В этой оценке она отражается в балансе организации.

При синтетическом учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости аналитический учет отдельных наименований готовой продукции ведется также по фактической производственной себестоимости или по учетным ценам.

Оценка готовой продукции по фактической производственной себестоимости применяется, как правило, в индивидуальном производстве продукции. Для других производств такой способ оценки слишком трудоемок, поэтому применяется оценка готовой продукции по учетным ценам. В качестве учетных цен могут быть использованы плановая себестоимость, отпускная цена и т. п.

При изменении в текущем учете учетных цен обособленно выделяются отклонения фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам. Эти отклонения отражаются не по отдельным наименованиям, а по однородным группам готовых изделий.

При списании отгруженной готовой продукции относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по учетным ценам определяется по проценту, исчисленному исходя из соотношения суммы отклонений на остаток готовой продукции на начало месяца и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам (см. таблицу). Сумма отклонений фактической производственной себестоимости от ее стоимости по учетным ценам, относящаяся к отгруженной и реализованной продукции, отражается дополнительной или сторнировочной записью (в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию) на счетах аналогично отгрузке готовой продукции.

Расчет отклонений фактической себестоимости от учетных цен отгруженной и реализованной продукции

(руб.)

Показатели	По учетным ценам	Отклонение (+,-)	По фактической себестоимости
1. Готовая продукция на начало месяца	25 000	-5000	20 000
2. Поступило продукции за месяц	22 000	-7000	15 000
3. Итого (п. 1 + п. 2)	47 000	-12 000	35 000
4. Процент отклонений	$\frac{-12000}{47000} \cdot 100 = -25{,}5\%$		
5. Отгружено и реализовано за месяц	30000	-7650	22 350

При организации синтетического учета готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости аналитический учет отдельных наименований готовой продукции ведется в этой же оценке. По окончании отчетного периода (месяца) определяются и отдельно учитываются отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

10.2. Синтетический учет готовой продукции

Жизненный цикл готовой продукции на предприятии составляют этапы: выпуск из производства— отпуск (отгрузка) покупателям. В соответствии с этим в учете выделяются следующие группы учетных операций: учет выпуска, учет отгрузки (отпуска) и учет расходов, связанных со сбытом.

Для учета готовой продукции и ее отгрузки используется активный счет 40 "Готовая продукция", общий порядок записей на котором представлен ниже:

Д **Счет 40 "Готовая продукция"** **К**

Поступление готовой продукции	Корреспонди-рующий счет	Отпуск (отгрузка) готовой продукции	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — остаток готовой продукции на складе на начало периода:			
вариант 1 — по фактической производственной себестоимости	—		
вариант 2 — по нормативной (плановой) себестоимости	—		
Выпуск готовой продукции:		Списана отгруженная продукция:	
вариант 1 (без применения счета 37):		вариант 1 (без применения счета 37):	
из основного производства	20	по фактической производственной себестоимости	46
из вспомогательного производства	23		
вариант 2 (с применением счета 37):		вариант 2 (с применением счета 37):	
из производства	37	по нормативной (плановой) себестоимости	46

Продолжение

Поступление готовой продукции	Корреспонди-рующий счет	Отпуск (отгрузка) готовой продукции	Корреспонди-рующий счет
Оприходованы излишки, выявленные при инвента-ризации	80	Уничтожена и испорчена Готовая продукция при чрезвычайных событиях	80
		Выявлена при инвентаризации недостача готовой продукции	84
Сальдо — остаток готовой продукции на складе на конец периода:			
вариант 1 — по фактической производственной се-бестоимости	—		
вариант 2 — по норматив ной (плановой) себестои-мости)	—		

Учет выпуска готовой продукции

Выпуск готовой продукции и сдача ее на склад оформляются **приемо-сдаточными накладными**, а выполненные работы или оказанные услуги — **приемо-сдаточными актами**. На основании накладных составляются ведомости выпуска продукции за отчетный месяц.

Сданная на склад готовая продукция учитывается аналогично учету материальных ценностей в карточках или в книгах количественно-сортового учета. **Карточки складского учета** открываются на каждое наименование изделий. Записи в карточках производятся по каждому приходному и расходному документу с выведением остатка после каждой записи.

Учет выпуска готовой продукции организуется по одному из двух вариантов: с использованием счета 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)" или без него. Избранный вариант учета указывается в учетной политике организации.

Счет 37 используется тогда, когда учет готовой продукции на счете 40 ведется по нормативной (плановой) себестоимости. На счете 37 обобщается информация о выпущенной продукции (работах, услугах) и выявляются отклонения фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой) себестоимости. Выявленные отклонения ежемесячно списываются на счета 40 "Готовая продукция", 46 "Реализация продукции (работ, услуг)", поэтому счет 37 сальдо не имеет.

Д **Счет 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)"** **К**

Фактическая производственная себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг) (Ф)	Корреспонди-рующий счет	Нормативная (плановая) себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг) (Н)	Корреспонди-рующий счет
Списана фактическая се-бестоимость продукции (работ, услуг):		Списана нормативная Себестоимость подлежащих Реализации:	
основного производства	20	Продукции	40
вспомогательного производства	23	Работ, услуг	46

обслуживающих производств и хозяйств	29	Отклонение фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от норматив-Ной (плановой) себестоимости: Ф < Н — сторно Ф > Н — обычная запись	 46 46

Учет выпуска готовой продукции без применения счета 37 является наиболее распространенным в отечественной практике. Продукция, изготовленная для реализации, а также частично предназначенная для собственных нужд предприятия, приходуется на склад с отражением по дебету счета 40 "Готовая продукция" и кредиту производственных счетов (20, 23). Поступающая систематически (ежедневно) на склад из производства и отгружаемая со склада продукция в течение месяца учитывается по учетным ценам. По окончании месяца определяется фактическая производственная себестоимость, и на величину отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости выпущенной продукции по учетным ценам даются корректировочные записи (обычная или сторнировочная):

Д-т сч. 40 "Готовая продукция"
К-т счетов 20 "Основное производство",
23 "Вспомогательные производства".

Учет отгрузки готовой продукции

Отгрузка и отпуск готовой продукции осуществляется складом на основании приказов-накладных. При отгрузке железнодорожная станция выписывает транспортную накладную, которая сопровождает груз в пути, а отправителю выдается квитанция железнодорожной накладной. Данные железнодорожной накладной записываются в счет-фактуру и платежные документы, которые сдаются в банк или передаются покупателю.

Отгрузка (отпуск) продукции производится в соответствии с заключенными договорами или непосредственно в процессе свободной продажи. У приобретателя право собственности на продукцию по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором (ст. 223 ГК РФ). Передачей продукции признается вручение ее приобретателю, сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки приобретателю. Продукция считается врученной приобретателю с момента ее фактического поступления во владение приобретателя или указанного им лица. К передаче продукции приравнивается передача коносамента или иного товаросопроводительного документа на нее.

Отгруженная или сданная на месте покупателям готовая продукция, расчетные документы за которую представлены этим покупателям, списывается со счета 40 в дебет счета 46 в порядке ее реализации, в той оценке, в которой она учитывалась на счете 40. При организации учета на счете 40 готовой продукции по фактической производственной себестоимости систематический (ежедневный) отпуск конкретных наименований изделий производится, как правило, по учетным ценам. Фактическая производственная себестоимость отгруженной и отпущенной продукции определяется расчетным путем по окончании месяца. Исчисляется процентное отношение фактической себестоимости остатка на начало месяца и поступившей из производства готовой продукции к их стоимости по учетным ценам. По выявленному проценту, распространенному на стоимость остатка готовой продукции на конец месяца по учетным ценам, определяется фактическая себестоимость готовой продукции на складе. Затем из фактической себестоимости остатка готовой продукции на начало месяца и поступившей за месяц готовой продукции вычитается фактическая себестоимость остатка готовой продукции на конец месяца. Пример такого расчета приведен ниже.

Расчет фактической производственной себестоимости отгруженной продукции

(руб.)

Показатели	Учетная группа 1	
	по учетным ценам	по фактической себестоимости
1. Остаток готовой продукции на начало месяца	50000	40 000
2. Поступило готовой продукции за месяц	102 000	81 000
3. Итого	152000	121 000
4. Процент фактической себестоимости	$\frac{121000}{152000} \cdot 100 = 79{,}6\%$	
5. Отгружено готовой продукции за месяц	132 000	121 000 – 15 920 =105 080
6. Остаток готовой продукции на конец месяца	20000	$\frac{20000 \cdot 79{,}6}{100} = 15920$

Может применяться и другой способ определения фактической себестоимости отгруженной продукции, при котором отгруженная продукция по учетным ценам корректируется на сумму отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам. Пример расчета приведен ниже.

Одновременно со списанием фактической себестоимости отгруженной продукции (кредит счета 40, дебет счета 46) на суммы предъявленных покупателям расчетных документов показывается увеличение задолженности покупателей за продукцию по дебету счета 62 и кредиту счета 46 и начисляется НДС и акциз (по акцизной продукции) по дебету счета 46 и кредиту счета 68 или 76.

Если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, использования, распоряжения отгруженной продукцией и риска случайной гибели от предприятия к покупателю или готовая продукция передается другим организациям для реализации на комиссионных началах, то при ее фактической отгрузке или передаче производится ее списание со счета 40 на счет 45 "Товары отгруженные". Счет 45 — активный. Отгруженная продукция учитывается на счете 45 по фактической производственной или нормативной (плановой) себестоимости в зависимости от установленного учетной политикой варианта учета.

Расчет отклонений фактической себестоимости от стоимости по учетным ценам отгруженной и реализованной продукции

(руб.)

Показатели	По учетным ценам	Отклонения (+,-)	По фактической себестоимости
1. Готовая продукция на начало месяца	50 000	-10 000	40 000
2. Поступило готовой продукции за месяц	102 000	-21 000	81 000

3. Итого	152 000	-31 000	121 000
4. Процент отклонений	$\frac{-31000}{152000} \cdot 100 = -20{,}39\%$		
5. Отгружено готовой продукции за месяц	132 000	$\frac{132000 \cdot (-20{,}39)}{100} = -26915$	105 085
6. Остаток готовой продукции на конец месяца	20000	-4 085	15 915

На счете 45 отгруженная продукция числится до момента перехода права собственности на нее к покупателю. С наступлением этого момента (при экспорте — предъявление покупателям расчетных документов, в комиссионной торговле — поступление извещения комиссионера о реализации переданных ему изделий, в договоре купли-продажи моментом перехода права собственности может быть указан момент оплаты отгруженной продукции и др.) продукция считается реализованной и списывается с кредита счета 45 в дебет счета 46.

Д **Счет 45 "Товары отгруженные"** **К**

Увеличение отгруженной продукции	Корреспондирующий счет	Уменьшение отгруженной Продукции	Корреспондирующий счет
Сальдо — отгруженная покупателям продукция без перехода к ним права собственности на продукцию на начало периода	—		
Отгрузка (отпуск) готовой продукции покупателям	40	Списание реализованной Продукции	46
Сальдо — отгруженная покупателям продукция без перехода к ним права собственности на продукцию на конец периода	—		

10.3. Учет коммерческих расходов

В процессе реализации продукции организация производит расходы по ее сбыту и доведению до потребителей, т. е. коммерческие расходы. Они включают расходы на тару и упаковку готовой продукции на складах организации; на доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим предприятиям; на рекламу и др.

Учет коммерческих расходов ведут организации отраслей материального производства на активном счете 43 "Коммерческие расходы".

Д **Счет 43 "Коммерческие расходы"** **К**

Увеличение коммерческих расходов	Корреспондирующий счет	Уменьшение коммерческих расходов	Корреспондирующий счет
Израсходованы материалы, МБП на упаковку продукции на складе	10, 12		

Списаны расходы вспомогательных производств по изготовлению тары, доставке продукции на станцию (пристань) отправления	23	Списываются коммерческие расходы, относящиеся к реализованной продукции	46
Оплачены расходы по рекламе, коммерческие сборы (отчисления) без НДС	50, 51, 52		
Акцептованы счета транспортных организаций за доставку продукции на станцию (пристань) отправления, подрядчиков за погрузку продукции в вагоны (суда) — стоимость услуг без НДС	60		
Произведены отчисления на социальные нужды от заработной платы работников, занятых упаковкой и сбытом продукции	69		
Начислена заработная плата рабочим за упаковку, затаривание готовой продукции на складе, погрузку ее на транспортные средства	70		
Оплачены подотчетным лицом расходы по транспортировке готовой продукции, ее выгрузке	71		
Оплачены услуги транспортных организаций (железнодорожных и водных) расчетными чеками за перевозку готовой продукции - стоимость услуг без НДС	76, 90		

Порядок списания расходов зависит от того, чем руководствуется организация при отражении операций реализации продукции. Если организация руководствуется общим порядком перехода права собственности на отгруженную продукцию с момента ее отгрузки и предъявления покупателям расчетных документов, то в этом случае сумма коммерческих расходов, относящаяся к реализации продукции, списывается со счета 43 на счет 46. При этом расходы на упаковку и транспортировку, входящие в состав коммерческих расходов, включаются в себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем. При невозможности такого отнесения они могут распределяться между отдельными видами реализованной продукции ежемесячно, исходя из веса, объема, производственной себестоимости или других показателей, предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Все остальные коммерческие расходы (за исключением расходов на упаковку и транспортировку) ежемесячно относятся на себестоимость реализованной продукции (работ,
услуг).

Коммерческие расходы, относящиеся к остатку неотгруженной (нереализованной) продукции, остаются на счете 43 и при составлении баланса отражаются по статье "прочие запасы и затраты".

Если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права собственности на отгруженную продукцию от предприятия к покупателю (например, по оплате продукции), то в этом случае коммерческие расходы учитываются на счете 43 до указанного в

договоре момента перехода права собственности на продукцию. При его наступлении на отгруженную продукцию (с которого продукция считается реализованной) коммерческие расходы списываются с кредита счета 43 в дебет счета 46. При этом если не вся отгруженная продукция перешла в собственность покупателя, то возникает необходимость распределения коммерческих расходов между реализованной продукцией (которая перешла в собственность покупателя) и отгруженной продукцией (которая не перешла в собственность покупателя). В этом случае счет 43 имеет сальдо и оно показывает величину коммерческих расходов, приходящихся на отгруженную продукцию, которая не перешла в собственность покупателя. При составлении баланса сальдо по счету 43 присоединяется к сальдо по счету 45 без бухгалтерской проводки.

Коммерческие расходы не относятся на себестоимость работ и услуг, не реализованных на сторону.

10.4. Учет реализации продукции (работ, услуг) и расчетов с покупателями (заказчиками)

Процесс реализации представляет собой совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей продукции. Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами с покупателями (заказчиками). Цель отражения хозяйственных операций по реализации на счетах бухгалтерского учета — выявление финансового результата от реализации продукции (работ, услуг). Расчет финансового результата производится ежемесячно на основании документов, подтверждающих реализацию продукции (работ, услуг).

Для учета реализации используется бессальдовый счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Д Счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" К

Реализованная продукция (работы, услуги) по полной себестоимости	Корреспонди-рующий счет	Реализованная продукция (работы, услуги) по продажным ценам	Корреспонди-рующий счет
2. Списана фактическая себестоимость: • вариант 1 (без использования счета 37): отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг	40, 20	1. Предъявлен к оплате счет за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги	62
• вариант 2 (с использованием счета 37):			
нормативная (плановая) себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг)	40, 20		
отклонения фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной	37		
3. Списаны общехозяйственные расходы (по учетной политике)	26		
4. Списаны коммерческие расходы	43		

5. Начислен налог на добавленную стоимость по реализованной продукции (работам, услугам): • налогообложение — по отгрузке • налогообложение — по оплате	 68 76		
6. Начислен акциз по реализованной продукции: • налогообложение — по отгрузке	 68		
7. Начислен налог на реализацию горюче-смазочных материалов	67		
8. Прибыль от реализации продукции (работ, услуг) (стр. 1 > стр. 2 + стр. 3 + + стр. 4 + стр. 5 + стр. 6 + + стр. 7)	80	9. Убыток от реализации продукции (работ, услуг) (стр. 1 < стр. 2 + стр. 3 + + стр. 4 + стр. 5 + стр. 6 + + стр. 7)	80

На счете 46 как по дебету, так и по кредиту отражается один и тот же объем реализации продукции (работ, услуг), но в разных оценках — по кредиту — по ценам реализации (свободным, договорным и т. п.), а по дебету — по полной себестоимости с НДС, акцизом и аналогичными обязательными платежами. Сопоставляя выручку от реализации продукции (работ, услуг) с суммой, отраженной по дебету счета 46, выявляют результат от реализации продукции (работ, услуг) — прибыль или убыток, который относят на счет 80 "Прибыли и убытки".

Операции на счете 46 отражаются по моменту перехода права собственности на продукцию (работы, услуги) от организации к покупателю (заказчику). При этом налогообложение реализованной продукции осуществляется в зависимости от выбранного учетной политикой варианта.

Варианты отражения в учете момента перехода прав собственности на отгруженную продукцию и налогообложения реализованной продукции

Момент перехода права собственности на отгруженную продукцию	Налогообложение реализованной продукции
Отгрузка продукции и предъявление расчетных документов покупателю	1. Отгрузка продукции и предъявление расчетных документов покупателю 2. Оплата продукции
Оплата отгруженной продукции	1. Отгрузка продукции и предъявление расчетных документов покупателю 2. Оплата продукции
Другой, обусловленный договором момент перехода права собственности	1. Отгрузка продукции и предъявление расчетных документов покупателю 2. Оплата продукции

По мере предъявления покупателям (заказчикам) расчетных документов за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организации отражают по кредиту счета 46

и дебету счета 62 сумму, на которую покупателям (заказчикам) предъявлены расчетные документы. Одновременно себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг) списывается с кредита счетов 40, 45, 20, 37, 43 в дебет счета 46. НДС относится в дебет счета 46 в корреспонденции со счетом 68 или 76 в зависимости от принятого учетной политикой организации момента определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) для целей налогообложения:

• по отгрузке и предъявлении покупателям (заказчикам) расчетных документов—

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом";

. • по оплате —

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Акциз начисляется по дебету счета 46 и кредиту счета 68.

Списание отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг в дебет счета 46 производится по-разному в зависимости от принятой учетной политики организации.

В случае учета готовой продукции (работ, услуг) по фактической производственной себестоимости величина отгруженной продукции (работ, услуг) списывается в дебет счета 46 в этой же оценке:

• фактическая производственная себестоимость продукции —

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т сч. 40 "Готовая продукция";

• фактическая производственная себестоимость выполненных работ и оказанных услуг —

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т сч. 20 "Основное производство".

Если учет готовой продукции ведется по нормативной (плановой) себестоимости, то фактическая производственная себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг) слагается в результате списания в дебет счета 46 двух сумм:

• нормативной (плановой) себестоимости —

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т счетов 40, 20;

• отклонений фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости —

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т сч. 37 "Выпуск продукции (работ и услуг)".

Если учетной политикой предприятия предусмотрено списание общехозяйственных расходов в качестве условно-постоянных непосредственно в дебет счета 46, то себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг) списывается следующим образом:

• фактическая или нормативная (плановая) цеховая себестоимость —

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т счетов 40, 20;

• отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости —

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т сч. 37 "Выпуск продукции (работ и услуг)";

• общехозяйственные расходы —

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы".

Коммерческие расходы, произведенные в отчетном периоде и относящиеся к реализованной продукции, списываются на себестоимость реализованной продукции (работ, услуг) —

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"

К-т сч. 43 "Коммерческие расходы".

Если договором поставки обусловлен отличный от вышеуказанного общего порядка момент перехода права владения, пользования, распоряжения продукцией и риска ее случайной гибели от организации к покупателю (заказчику), то в этом случае принятые на учет по счету 45

"Товары отгруженные" списываются в дебет счета 46 с момента перехода продукции в собственность покупателя.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками ведется на одноименном активном счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Д Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К

Увеличение задолженности	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение задолженности	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — задолженность покупателей (заказчиков) на начало периода	—		
Суммы предъявленных расчетных документов покупателям (заказчикам)	46	Суммы поступивших платежей	51, 52
		Зачет полученных авансов	64
Положительные курсовые разницы	80, 83	Отрицательные курсовые разницы	80, 83
Сальдо — задолженность покупателей (заказчиков) на конец периода	—		

Покупатель оплачивает поставленную продукцию с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки. Если соглашением сторон порядок и формы расчетов не определены, то расчеты осуществляются платежными поручениями.

В соответствии с заключенными договорами организация может получать авансы под поставку материальных ценностей, под выполнение работ или при оплате продукции и работ по частичной их готовности.

Для учета полученных от покупателя (заказчика) авансов (предварительной оплаты) используется пассивный счет 64 "Расчеты по авансам полученным".

Д Счет 64 "Расчеты по авансам полученным" К

Уменьшение задолженности	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — задолженность по авансам на начало периода	—
Зачет авансов	62	Авансы полученные	51, 52
Начисление НДС по авансам полученным	68	Восстановление НДС по авансам полученным	68
Положительные курсовые разницы	80, 83	Отрицательные курсовые разницы	80, 83
		Сальдо — задолженность по авансам на конец периода	—

Суммы полученных организацией авансов (предварительной оплаты) отражаются на счете 64 в виде кредиторской задолженности в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

Одновременно начисляется НДС, подлежащий взносу в бюджет, с суммы полученного аванса (предварительной оплаты) по установленной ставке. На сумму начисленного налога уменьшается сумма аванса (предварительной оплаты) на счете 64 и увеличивается задолженность бюджету, что отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 64 "Расчеты по авансам полученным"

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом (НДС)".

При отгрузке продукции, выполненных работ (услуг) на сумму начисленного налога на добавленную стоимость сначала делается обратная запись (дебет сч. 68 НДС, кредит сч. 64) на восстановление его в сумме аванса (предварительной оплаты), а затем отражаются все операции, связанные с реализацией продукции (работ, услуг).

Зачет полученных авансов (предварительных оплат) производится бухгалтерской записью:

Д-т сч. 64 "Расчеты по авансам полученным"

К-т сч. 62 "Расчеты с потребителями и заказчиками".

Если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, пользования, распоряжения продукцией и риска ее случайной гибели от организации к покупателю (заказчику), то в этом случае зачет полученных авансов (предварительных оплат) производится записью:

Д-т сч. 64 "Расчеты по авансам полученным"

К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

10.5. Учет реализации продукции (работ, услуг) в условных денежных единицах

В соответствии с законодательством Российской Федерации (статья 317 ГК РФ) организации имеют право производить расчеты в рублях в сумме, эквивалентной определенной сумме в иностранной валюте или условных денежных единицах.

При реализации продукции (работ, услуг) в договоре может быть установлена сумма оплаты в условных денежных единицах, чаще всего в долларах США, по курсу ЦБ РФ на дату оплаты. В этом случае при отгрузке продукции (выполнении работ, оказании услуг) величина дебиторской задолженности покупателя определяется на дату отгрузки путем умножения величины условных денежных единиц (долларов США) на курс ЦБ РФ на дату отгрузки. Задолженность покупателем погашается в сумме, эквивалентной величине условных денежных единиц по курсу ЦБ РФ на дату оплаты. Таким образом, между размерами задолженности покупателя на дату отгрузки и на дату оплаты возникает суммовая разница, которая может быть положительной или отрицательной.

Суммовые разницы списываются на счет 80 "Прибыли и убытки". Положительные суммовые разницы облагаются НДС и включаются в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Отрицательные суммовые разницы не уменьшают налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

Пример. Организация отгрузила продукцию, стоимость которой составляет 1200 усл. ед., курс 1 усл. ед. на дату отгрузки равен 20 руб.:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 24 000 руб.

Оплата продукции произведена покупателем, курс 1 усл. ед. на дату оплаты составляет 22 руб.:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет"

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 26 400 руб.

Начисляется НДС с суммовой разницы (26 400 - 24 000 = 2400 руб.; 2400 х 0,1667 = 400 руб.):

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС) 400 руб.

Суммовая разница списывается на финансовый результат (2400 — 400 = 2000 руб.):

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 2000 руб.

10.6. Учет реализации по договорам мены

Товарообменные операции производятся организациями на основе договора мены. По договору мены каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороны один товар в обмен на другой. Каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Право собственности на обмениваемые товары переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами, если законом или договором мены не предусмотрено иное (ст. 570 ГК РФ).

Товары, подлежащие обмену, предполагаются равноценными, а расходы на их передачу и принятие осуществляются в каждом случае той стороной, которая несет соответствующие обязательства.

В случае, когда в соответствии с договором мены обмениваемые товары признаются неравноценными, сторона, обязанная передать товар, цена которого ниже цены товара, предоставляемого в обмен, должна оплатить разницу в ценах непосредственно до или после исполнения ее обязанности передать товар, если иной порядок оплаты не предусмотрен договором.

Поскольку по договору мены предусмотрен переход права собственности на обмениваемые товары одновременно после исполнения обязательств по передаче товара обеими сторонами, то в учете отражаются два возможных варианта:

• произведена отгрузка товара покупателю, встречный товар от него пока не получен; оприходование встречного товара производится позже отгрузки;

• оприходован встречный товар, отгрузка товара покупателю пока не осуществлена; отгрузка товара производится позже оприходования.

В первом варианте при отгрузке товара покупателю не происходит перехода права собственности на отгружаемый товар, так как не получен встречный товар, поэтому произведенная отгрузка отражается на счете 45 по фактической производственной себестоимости продукции (покупной стоимости товара)

Д-т сч. 45 "Товары отгруженные"

К-т счетов 40 "Готовая продукция",

41 "Товары".

При получении встречного товара переход права собственности на него происходит в момент оприходования, так как отгрузка товара покупателю уже произошла и поэтому полученные товары сразу отражаются на счетах материальных ценностей с выделением НДС:

Д-т счетов 08, 10, 12, 41

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками";

Д-т сч. 19 НДС

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Поскольку оба встречных обязательства выполнены, появляется возможность отразить отгрузку товара на счетах реализации (дебет сч. 62, кредит сч. 46) и произвести зачет встречной задолженности (дебет сч. 60, кредит сч. 62).

Затем списывается фактическая себестоимость (покупная стоимость) товаров на счет реализации (дебет сч. 46, кредит сч. 45), начисляется НДС (дебет сч. 46, кредит сч. 68) и далее отражаются операции по расчету финансового результата на счете 46 и списание его на счет 80. Кроме того, так как произошла оплата приобретения материальных ценностей, зачитывается входной НДС (дебет сч. 68 НДС, кредит сч. 19 НДС).

При оприходовании встречных товаров по второму варианту не происходит перехода права собственности на них, так как не выполнено встречное обязательство по отгрузке товара покупателю, поэтому полученный товар учитывается на забалансовом счете по договорной стоимости (дебет счета 002).

В этом случае нельзя полученные материальные ценности использовать на производственные цели, реализовать их, так как материальные ценности не являются собственностью покупателя.

При отгрузке продукции (товара) покупателю переход права собственности на него происходит в момент отгрузки, так как встречная поставка материальных ценностей уже произошла и поэтому отгрузка сразу отражается на счетах реализации:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Поскольку оба встречных обязательства уже выполнены, то появляется возможность оприходовать встречный товар на счетах материальных ценностей с выделением НДС (кредит счета 002; дебет счета 08, 10, 12, 41, кредит счета 60; дебет счета 19 (НДС), кредит счета 60) и произвести взаимный зачет обязательств (дебет счета 60, кредит счета 62).

Далее на счет 46 начисляется НДС (дебет счета 46, кредит счета 68 (НДС)), списывается фактическая себестоимость (покупная стоимость) реализованных товаров (дебет счета 46, кредит

счетов 40, 41, 43 и др.), определяется финансовый результат от реализации и списывается на счет 80 "Прибыли и убытки".

Кроме того, по оплаченным материальным ценностям производится зачет НДС:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС)

К-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям".

10.7. Доходы организации в соответствии со стандартом бухгалтерского учета

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99 (введено в действие с 01.01.2000 г.) доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества).

Не признаются доходами поступления:

• налогов;

• сумм в пользу комитента, принципала и т. д.;

• предварительной оплаты, авансов, задатков, залога (если договором предусмотрена передача имущества залогодержателю);

• в погашение кредита, займа.

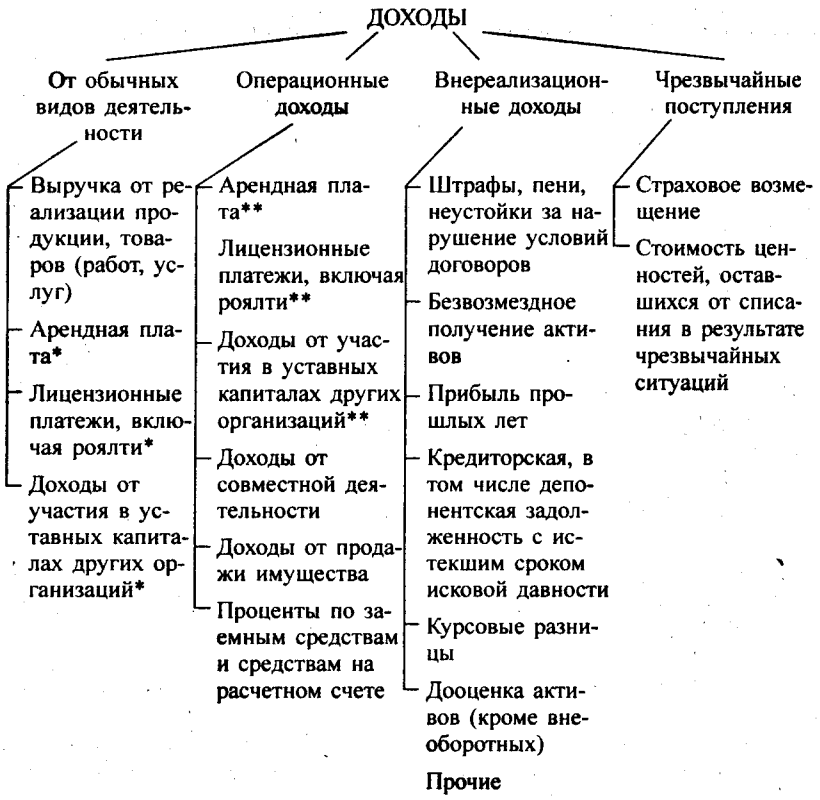
В зависимости от характера доходов, условий их получения и направлений деятельности организации доходы подразделяются на:

• доходы от обычных видов деятельности;

• операционные доходы;

• внереализационные доходы;

• прочие поступления (включая чрезвычайные расходы). Состав расходов организации представлен ниже.



* Если предметом деятельности организации является сдача активов в аренду, участие в уставных капиталах других организаций.

** Если сдача активов в аренду, участие в уставных капиталах других организаций не является предметом деятельности организации.

Выручка от обычных видов деятельности (В) определяется исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности:

В = ДЗ и (или) В = Д + ДЗ,

где ДЗ — дебиторская задолженность;

Д — поступления денежных средств и иного имущества.

Размер выручки определяется:

• по цене продукции (товара, работы, услуги), установленной договором;

• по цене продукции (товара, работы, услуги), по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) при отсутствии цены в договоре и невозможности ее установления по условиям договора.

В случаях отсрочки платежа (продажа на условиях коммерческого кредита) выручка принимается к учету в полной сумме дебиторской задолженности (В = ДЗ).

По договорам мены (бартер) выручка принимается к учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей). При невозможности установления стоимости полученных организацией товаров (ценностей), выручка определяется по стоимости продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией.

Если по договору предоставляются скидки (накидки), то выручка отражается с учетом всех предоставленных организации скидок (накидок).

Если оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах), то выручка определяется с учетом (увеличивается или уменьшается) суммовой разницы (с 01.01.2000 г.).

Прочие поступления принимаются к бухгалтерскому учету следующим образом:

• поступления от продажи имущества, проценты, полученные. за предоставление в пользование денежных средств организации, и доходы от участия в уставных капиталах других организаций (когда это не является предметом деятельности организации) в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности;

• штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, возмещения причиненных организации убытков в суммах, присужденных судом или признанных должником;

• полученные безвозмездно активы по рыночной стоимости. Рыночная стоимость указанных активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы;

• кредиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, в сумме, в которой она была отражена в бухгалтерском учете организации;

• суммы дооценки активов в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов;

• иные поступления в фактических суммах.

Прочие поступления зачисляются на счет "Прибыли и убытки" организации, кроме случаев, когда правилами бухгалтерского учета установлен другой порядок (например, продажа имущества через счета 47, 48).

Выручка от обычных видов деятельности признается в учете при наличии следующих условий:

• организация имеет право на получение этой выручки (если оно вытекает из конкретного договора или подтверждено иным соответствующим образом);

• сумма выручки может быть определена;

• имеется уверенность в увеличении экономических выгод организации в результате конкретной операции (при получении оплаты либо отсутствии неопределенности в ее получении);

• право собственности на продукцию (товар) перешло от организации к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

• расходы в связи с этим доходом могут быть определены.

Если не исполнено хотя бы одно из названных условий, в бухгалтерском учете признается

кредиторская задолженность, а не выручка.

Выручку от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг) с длительным циклом изготовления организация может признавать по мере готовности продукции (работы, услуги), если возможно определить готовность изделия (работы, услуги), или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом. В отношении разных по характеру и условиям изготовления изделий (выполнения работ, оказания услуг) организация может применять в одном отчетном периоде одновременно разные способы признания выручки.

Прочие поступления в виде операционных доходов признаются в учете аналогично выручке от обычных видов деятельности.

В учете признаются такие внереализационные доходы:

• штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, возмещения причиненных организации убытков — в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании, или они признаны должником;

• кредиторская (в том числе депонентская) задолженность, по которой истек срок исковой давности, — в отчетном периоде, в котором срок исковой давности истек;

• суммы дооценки активов — в отчетном периоде по дате переоценки;

• иные поступления — по мере образования (выявления).

Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности раскрытию подлежит следующая информация:

• о порядке признания выручки организации;

• о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

В отчете о прибылях и убытках доходы отражаются с подразделением на:

• выручку;

• операционные доходы;

• внереализационные доходы;

• чрезвычайные расходы (в случае возникновения). Показатели, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, показываются по каждому виду в отдельности.

Операционные и внереализационные доходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках за минусом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

• правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

• эти доходы и расходы не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

По договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, раскрытию подлежит следующая информация:

• общее количество организаций с указанием тех, на которые приходится основная часть такой выручки;

• доля выручки, полученной по таким договорам;

• способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

ГЛАВА 11

УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

11.1. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными лицами являются работники организации, получившие авансом наличные суммы денежных средств на предстоящие операционные, административно-хозяйственные и командировочные расходы.

В соответствии с порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации выдача наличных денег под отчет производится из кассы организации. При отсутствии у организации своей кассы им разрешается выдавать кассирам организаций или лицам, их заменяющим, чеки на получение наличных денег непосредственно из кассы учреждения банка.

Организации выдают наличные деньги под отчет на операционные и хозяйственные расходы, а также на расходы отдельных подразделений, в том числе филиалов, не состоящих на самостоятельном балансе, в размерах и на сроки, определяемые руководителями организации.

Наличные деньги под отчет на командировочные расходы выдаются в пределах сумм, устанавливаемых организацией самостоятельно. Нормы на командировочные расходы для целей налогообложения регламентируются постановлениями Правительства РФ.

Синтетический учет расчетов с подотчетными лицами ведется на активно-пассивном счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами".

Командировочные расходы включаются в издержки производства в фактически произведенном размере. Для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в пределах установленных норм. Командировочные расходы сверх норм увеличивают налогооблагаемую базу. НДС по сверхнормативным затратам в зачет бюджету не представляется, а списывается за счет собственных средств организации.

Д **Счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами"** **К**

Увеличение задолженности подотчетных лиц	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение задолженности подотчетных лиц	Корреспонди-рующий счет

Сальдо — сумма долга подотчетных лиц на начало периода	—	**Сальдо** — сумма долга подотчетным лицам на начало периода	—
Выданы денежные средства на хозяйственные нужды, командировочные расходы, в возмещение перерасходов подотчетных сумм	50	Использованы подотчетные суммы: • на приобретение материальных ценностей • на производственные цели • на отгрузку и реализацию готовой продукции	07, 08, 10, 12, 41 20, 25, 26, 28, 44 43
Перечислены денежные средства по месту нахождения	51, 52	• НДС по приобретенным материальным ценностям, работам и услугам в установленных законом случаях	19
Выданы денежные документы под отчет	56	Возврат неиспользованных подотчетных сумм: • в кассу • удержанием из заработной платы	50 70
Положительная курсовая разница по подотчетным суммам	80, 83	Отрицательная курсовая разница по подотчетным суммам	80, 83
Сальдо — сумма долга подотчетных лиц на конец периода	—	**Сальдо** — сумма долга подотчетным лицам на конец периода	—

Суточные, выданные сверх норм, включаются в совокупный годовой доход подотчетного лица и облагаются подоходным налогом с физических лиц. Кроме того, на выданные сверх норм суточные начисляются страховые взносы в Пенсионный фонд, фонд медицинского страхования и фонд занятости.

Пример. Инженеру Иванову И. И. выдано на командировочные расходы 1100 руб., срок командировки — 3 дня. Нормы на командировочные расходы: по найму жилья — по фактическим расходам, но не больше 145 руб. за сутки, при отсутствии документов — 11 руб. за сутки; суточные — 22 руб. за сутки; расходы за проезд — по фактически представленным билетам.

Иванов И. И. представил квитанцию за проживание в гостинице (двое суток) — 504 руб.; билеты — 378 руб.

В авансовом отчете Иванова И. И. отражено:

за проживание в гостинице (2 суток) — 504 руб. с учетом НДС и налога с продаж;

проезд — 378 руб.;

суточные за 3 дня — 150 руб. по распоряжению руководителя.

Делаем расчет по авансовому отчету.

Показатель	По нормам, руб.	Сверх норм, руб.
1. За проживание в гостинице:		
налог с продаж	24 (504 – 4,76 / 100)	-
НДС	80 [(504 - 24) - 16,67 / 100]	
расходы за проживание	290 (145 • 2)	134 (504 - 290 - 80)
НДС по расходам за	58	22

проживание	(290 • 20 / 100)	(80 - 58)
2. По проезду:		
налог с продаж	18 (378 • 4,76 / 100)	-
НДС	60 [(378 - 18) • 16,67 / 100]	-
расходы по проезду	318 (378 - 60)	-
3. Суточные	66 (22 • 3)	84 (150 - 66)

Отражаем перечисленные операции на счетах.

1. Выдано Иванову И. И. под отчет:

К-т сч. 50 "Расчетный счет" 1100 руб.

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 1100 руб.

2. Расходы по авансовому отчету:

Д-т сч. 26 (в пределах норм) — 674 руб. (290 + 318 + 66)

Д-т сч. 26 (сверх норм) — 218 руб. (134 + 84)

Д-т сч. 19 (в пределах норм) — 118 руб. (58 + 60)

Д-т сч. 19 (сверх норм) — 22 руб.

К-т сч. 71 — 1032 руб.

3. Списан НДС по авансовому отчету:

Д-т сч. 68 НДС — 140 руб.

Д-т сч. 88 — 22 руб.

К-т сч. 19 — 118 руб.

3. Начислен подоходный налог по ставке 12% по превышению суточных (в составе совокупного годового дохода) [(84 • 0,12) = 10,08 руб.]

Д-т сч. 70 — 10,08 руб.

К-т сч. 68 (подоходный налог) — 10,08 руб.

5. Начислены страховые взносы в социальные фонды с суммы суточных расходов, выплаченных сверх норм 84 • (0,28 + 0,036 + 0,015);

Д-т сч. 26 — 27,80 руб.

К-т сч. 69 — 27,80 руб.

Для целей налогообложения принимается сумма в размере 674 руб., а превышение расходов в сумме 218 руб. присоединяется к балансовой прибыли при расчете налога на прибыль.

Неизрасходованные наличные деньги, выданные под отчет, должны быть возвращены в кассу предприятия не позднее трех дней по истечении срока, на который они были выданы, или со дня возвращения из командировки.

Лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны предъявлять в бухгалтерию отчет об израсходованных суммах с приложением оправдательных документов, вернуть неизрасходованные суммы или получить из кассы перерасходованные суммы.

Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета по ранее выданным под отчет суммам.

11.2. Учет расчетов с бюджетом

Характеристика налогов, уплачиваемых организацией

Состав налогов, уплачиваемых организацией, определяется Законом РФ "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". В соответствии с этим Законом с организации взимаются федеральные, республиканские и местные налоги.

К федеральным налогам относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы на отдельные группы и виды товаров; налог на операции с ценными бумагами; таможенная пошлина; отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы; платежи за пользование природными ресурсами; налог на прибыль (доход) организации; подоходный налог с физических лиц; налоги, перечисляемые в дорожные фонды; гербовый сбор; государственная пошлина; сбор за использование названия "Россия"; налог на игорный бизнес.

Федеральные налоги и порядок их зачисления в бюджеты разных уровней или во

внебюджетные фонды устанавливаются законодательными актами Российской Федерации и взимаются на всей ее территории.

К республиканским налогам, налогам краев, областей, автономных краев и областей относятся: налог на имущество организаций; лесной доход; плата за воду; сбор на нужды образовательных учреждений; сбор за регистрацию организаций; налог с продаж; единый налог на вмененный доход.

Эти налоги устанавливаются законодательными актами Российской Федерации и взимаются на всей территории Российской Федерации. При этом конкретные ставки этих налогов определяются законами республик в составе Российской Федерации или решениями органов государственной власти краев, областей.

К местным налогам относятся: земельный налог; налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне; сбор за право торговли; целевые сборы; налог на рекламу; налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров; лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями; лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей; сбор за парковку автотранспорта; сбор за право использования местной символики; сбор за участие в бегах на ипподромах; сбор от сделок, совершаемых на биржах; сбор за право проведения кино- и телесъемок; сбор за уборку территорий населенных пунктов; сбор за открытие игорного бизнеса; налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

Часть местных налогов (земельный налог) устанавливается законами Российской Федерации и взимается на всей ее территории, но конкретные ставки устанавливаются местными органами власти, часть — районными и городскими органами власти и взимаются только на территории данной местности.

Учет отдельных налогов и расчетов с бюджетом

Налог на добавленную стоимость — косвенный налог, устанавливаемый в процентах к отпускной цене продукции, работ, услуг. Ставки налога по отечественным и импортным товарам устанавливаются в зависимости от вида продукции, работ, услуг:
10% — по продовольственным (кроме подакцизных) товарам, товарам для детей и некоторым другим по перечням, устанавливаемым Правительством РФ; 20% — по остальным товарам, работам, услугам, включая подакцизные продовольственные товары.

Учет налога на добавленную стоимость ведется на счетах 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" по соответствующим субсчетам, 68 "Расчеты с бюджетом", субсчете "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате организацией в бюджет ($НДС_б$), определяется:

$$НДС_б = НДС_{пол} - НДС_{упл} \quad ,$$

где $НДС_{пол}$ — налог на добавленную стоимость, полученный от покупателей по реализованной им продукции, работам, услугам, основным средствам, материалам, нематериальным активам и др.;

$НДС_{упл}$ — налог на добавленную стоимость, уплаченный поставщикам и подрядчикам за приобретенные у них материальные ценности, работы, услуги, стоимость которых относится на издержки производства.

Налог на добавленную стоимость, полученный от покупателей, отражается по кредиту счета 68 в корреспонденции со счетами в зависимости от принятого учетной политикой организации момента реализации для целей налогообложения:

• по отгрузке — по дебету счетов 46, 47, 48;

• по оплате — по дебету счета 76.

Структура счета 68, субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость", имеет следующий вид.

Д **Счет 68 "Расчеты с бюджетом по НДС"** **К**

Уменьшение задолженности бюджету	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности бюджету	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — долг бюджета организации по НДС на начало периода	—	**Сальдо** — долг организации бюджету по НДС на начало периода	—
Списан НДС по оплаченным и оприходованным материальным ценностям, работам, услугам	19	Момент реализации — отгрузка продукции (работ, услуг)	
Зачтен НДС по авансам и предоплате	64	Начислен НДС по:	
Перечислен НДС бюджету	51	• реализованной продукции, работам, услугам	46
		• реализованным основным средствам	47
		• реализованным немате-риальным активам, материалам и прочим активам	48

Продолжение

Уменьшение задолженности бюджету	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности бюджету	Корреспонди-рующий счет
		• строительным работам, выполненным хозяйственным способом	08
		• авансам полученным, предоплате	64
		• полученным штрафам, пеням, неустойкам за нарушение договорных обязательств; полученной арендной плате	80
		<u>Момент реализации — оплата продукции (работ, услуг)</u>	
		НДС, полученный от покупателей за реализованные продукцию, работы, услуги, основные средства и прочие активы	76
		<u>Прочие операции</u>	
		Восстановлен НДС по материальным ценностям, использованным на непроизводственные нужды	29, 88
		Возвращен НДС из бюджета	51
Сальдо — долг бюджета организации по НДС на конец периода	—	**Сальдо** — долг организации бюджету по НДС на конец периода	—

Налог на добавленную стоимость, подлежащий уплате поставщикам и подрядчикам за приобретенные у них материальные ценности, выполненные работы, оказанные услуги производственного назначения, отражается по дебету счета 19. НДС со счета 19 списывается после оплаты оприходованных материальных ценностей, принятых работ, услуг в уменьшение

задолженности бюджету по данному налогу. В случае использования материальных ценностей, работ, услуг для непроизводственных целей сумма НДС, приходящаяся на эти ценности, работы, услуги, восстанавливается как задолженность бюджету.

В случае использования приобретенных материальных ценностей, работ, услуг для производства продукции (работ, услуг), освобожденной от НДС, сумма уплаченного поставщикам (подрядчикам) этого налога включается в стоимость приобретенных материальных ценностей, издержки производства.

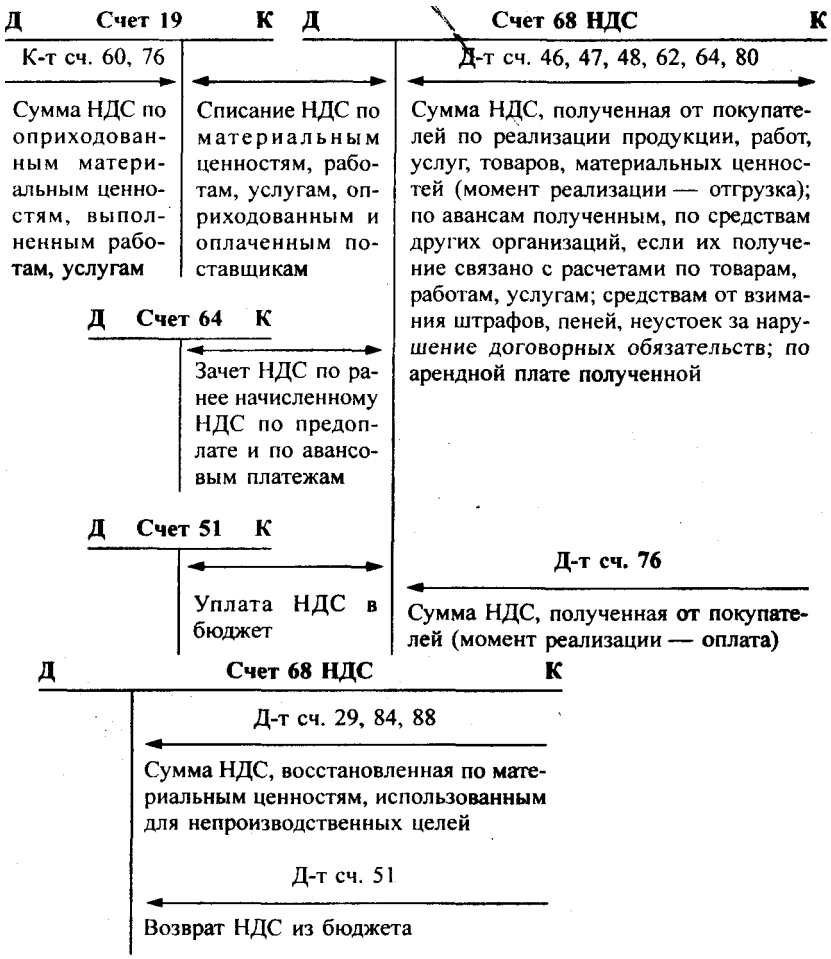
Структура счета 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" имеет вид.

Д Счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" К

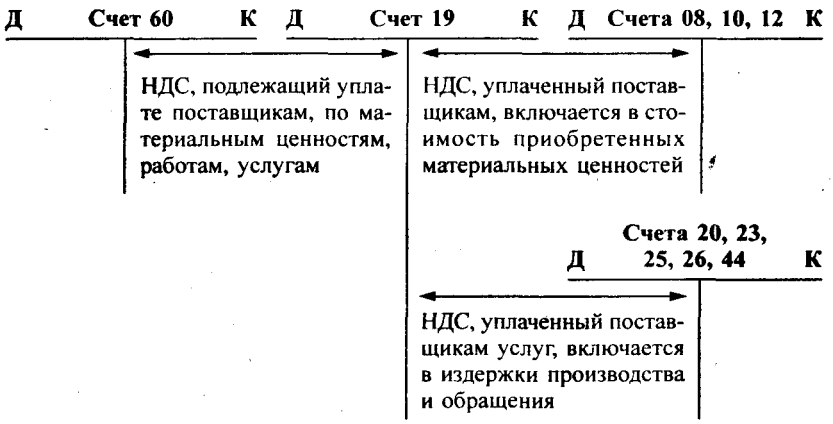
НДС по приобретенным ценностям, работам, услугам	Корреспонди-рующий счет	НДС по оплаченным и оприходованным ценностям, работам, услугам	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — НДС по приобретенным, но неоплаченным ценностям, работам, услугам на начало периода	—		
Отражен НДС по принятым счетам поставщиков, подрядчиков	60, 76	Списан НДС по продукции, работам, услугам предприятия, облагаемым НДС	68
		Списан НДС по продукции, работам, услугам предприятия, не облагаемым НДС:	
		• НДС, уплаченный поставщикам за основные средства	08
		• НДС, уплаченный поставщикам за материалы	10
		• НДС, уплаченный поставщикам за МБП	12
		• НДС, уплаченный подрядчикам за выполненные работы и оказанные услуги производственного назначения	20, 23 25, 26
Сальдо – НДС по приобретенным, но неоплаченным ценностям, работам, услугам на конец периода	—		

Принципиальная схема учета НДС имеет следующий вид:

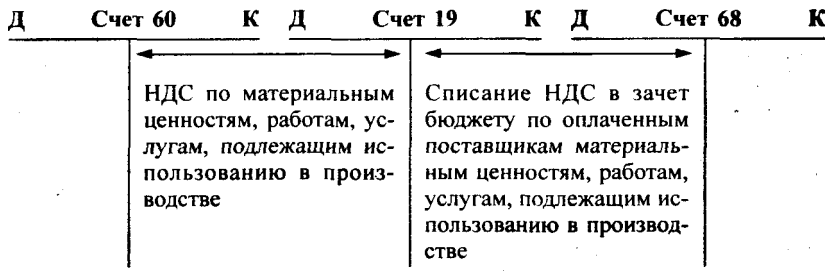
• при реализации организацией продукции, работ, услуг, облагаемых НДС:



• при реализации организацией продукции, товаров, работ, услуг, не облагаемых НДС (по всем видам льготируемой продукции, работ, услуг, кроме экспортных и реализации драгметаллов):



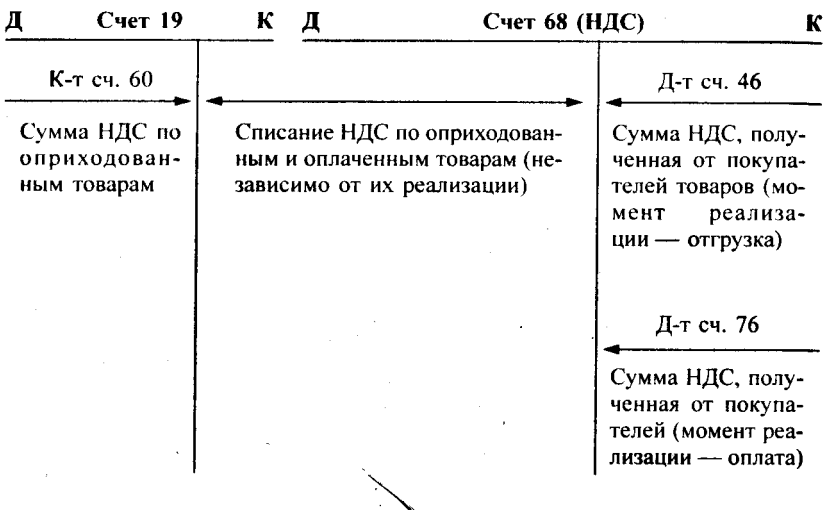
• при реализации организацией продукции, товаров, работ, услуг, не облагаемых НДС (экспортных продукции, работ, услуг и реализации драгметаллов):



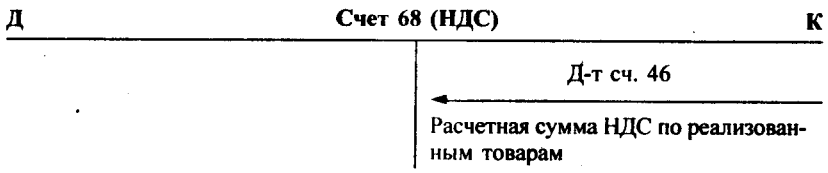
Принципиальные схемы учета НДС по товарам для разных видов торговой деятельности

представлены ниже:

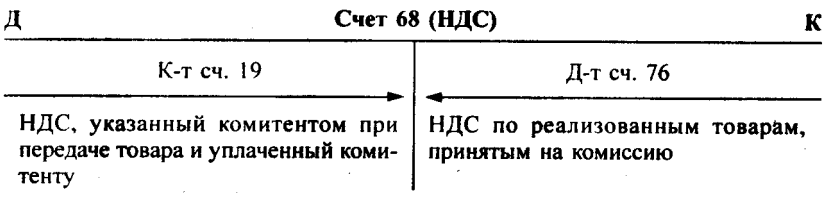
• по товарам в организациях оптовой торговли:



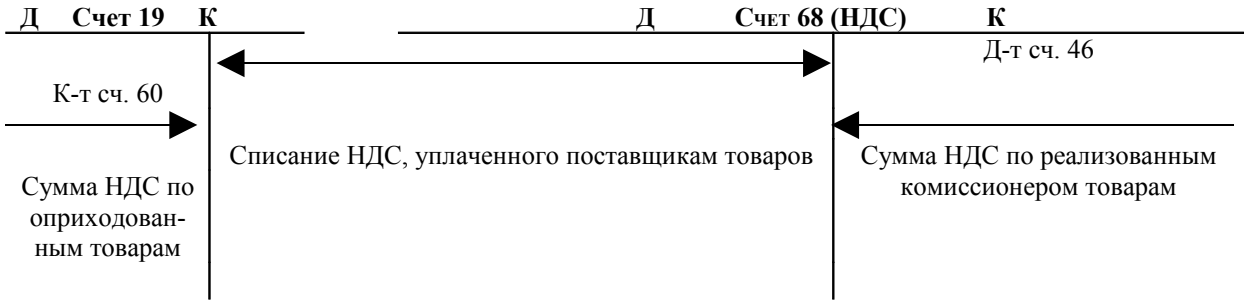
• по товарам в организациях розничной торговли и общественного питания:



• у комиссионера по товарам, принятым на комиссию и реализованным:



• у комитента по товарам, переданным на комиссию и реализованным комиссионером:



Пример расчета НДС, подлежащего уплате в бюджет (НДСб). За I квартал текущего года в организации, занимающейся производственной деятельностью и оптовой торговлей, осуществлены следующие операции.

1. Оприходованы и оплачены материалы:
покупная стоимость (дебет счета 10, кредит счета 60) — 500 руб.;
НДС (дебет счета 19, кредит счета 60) — 100 руб.
2. Оприходованы и оплачены товары:
покупная стоимость (дебет счета 19, кредит счета 60) — 7000 руб.;
НДС (дебет счета 19, кредит счета 60) — 1400 руб.
3. Приняты услуги сторонних организаций по производственной деятельности:
стоимость услуги (дебет счета 20, кредит счета 60) — 300 руб.;
НДС (дебет счета 19, кредит счета 60) — 60 руб.
4. Приняты оплаченные услуги сторонних организаций по торговой деятельности:
стоимость услуги (дебет счета 44, кредит счета 60) — 200 руб.;
НДС (дебет счета 19, кредит счета 60) — 40 руб.

5. Получены штрафы по хозяйственным договорам (дебет счета 51, кредит счета 80) — 1500 руб.
6. Получен аванс за предстоящую поставку товара (дебет счета 51, кредит счета 64) — 1000 руб.
7. Реализована продукция (дебет счета 62, кредит счета 46) — 10800 руб., в том числе НДС — 1800 руб.
8. Реализованы товары (дебет счета 62, кредит счета 46)— 12000 руб., в том числе НДС — 2000 руб.
9. Реализованы основные средства (дебет счета 51, кредит счета 47)— 6000 руб.,
в том числе НДС — 1000 руб.

Остаточная стоимость реализованных основных средств — 4000 руб. Определим суммы, принимаемые в уменьшение задолженности организации в бюджет по НДС ($НДС_{упл}$):

• по материалам, оприходованным и оплаченным, — $НДС_{упл}$ = 100 руб.
• по товарам, оплаченным и оприходованным, — $НДС_{упл}$ = 1400 руб.
• по услугам, оказанным и оплаченным поставщикам, — $НДС_{упл}$ = 40 руб.

Рассчитаем сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет ($НДС_{пол}$):

• по реализованной продукции (дебет счета 46, кредит счета 62) — $НДС_{пол}$ = 1800руб.
• по реализованным товарам (дебет счета 46, кредит счета 68 (НДС)) — $НДС_{пол}$ = 2000 руб.
• по проданным основным средствам (дебет счета 47, кредит счета 68 (НДС)): — $НДС_{пол}$ = 1000руб.
• по штрафам (дебет счета 80, кредит счета 68 (НДС)) —

$$НДСпол = 1500 \cdot \frac{16,67}{100} = 250\,руб.$$

• по авансам полученным (дебет счета 64, кредит счета 68 (НДС)) —

$$НДСпол = 1000 \cdot \frac{16,67}{100} = 166,7\,руб.$$

Таким образом, $НДС_б$ = 1800 + 2000 + 1000 + 250 + 166,7 - 100 - 1400 - 40 = 976,7 руб.

Налог на добавленную стоимость уплачивается в бюджет в зависимости от суммы платежа данного налога за предыдущий квартал. При среднемесячной сумме платежа в предыдущем квартале свыше 10 тыс. руб. организация производит авансовые платежи ежедекадно 15, 25 и 5-го числа в размере 1/3 суммы налога, причитающейся к уплате по последнему месячному расчету, и доплату по фактической сумме налога до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом. При среднемесячной сумме платежа в предыдущем квартале от 3 до 10 тыс. руб. организация платит налог ежемесячно, а при сумме до 3 тыс. руб. — ежеквартально до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Малые предприятия уплачивают НДС ежеквартально независимо от размера месячных платежей до 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом.

Акциз — косвенный налог, включаемый в отпускную цену продукции. Акцизами облагаются следующие товары (продукция): спирт этиловый из всех видов сырья (за исключением коньячного, спирта-сырца и спирта денатурированного), спиртосодержащая продукция (за исключением денатурированной), алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликеро-водочные изделия, коньяки, вино натуральное, вино специальное и иная пищевая продукция с содержанием этилового спирта более полутора процентов от объема единицы алкогольной продукции, за исключением виноматериалов), пиво, табачные изделия, ювелирные изделия, нефть, включая стабилизированный газовый конденсат, бензин автомобильный, легковые автомобили (за исключением автомобилей с ручным управлением, в том числе ввозимых на территорию Российской Федерации, реализуемых инвалидам в порядке, определяемым Правительством РФ), (далее — подакцизные товары).

Ставки акцизов устанавливаются в процентах к стоимости товаров по отпускным ценам без учета акцизов (по ювелирным изделиям и легковым автомобилям) или в рублях за единицу измерения (по остальным подакцизным товарам).

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с акцизами, используется счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям", субсчет "Акцизы по оплаченным материальным ценностям", счет 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по акцизам", счет 31, субсчет "Авансовый платеж по акцизам в форме продажи марок акцизного сбора".

Сумма акциза, уплачиваемая организацией в бюджет ($А_{бюд}$), определяется следующим образом:

$$A_{бюд} = A_{пол} - A_{упл},$$

где $A_{пол}$ — сумма акциза, полученная от покупателей и подлежащая уплате в бюджет по реализованной подакцизной продукции;

$A_{упл}$ — сумма акциза, уплаченная поставщику подакцизного сырья, использованного для производства реализованной подакцизной продукции.

Акциз, полученный от покупателей по реализованной подакцизной продукции ($A_{пол}$), отражается по кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом по акцизам" в корреспонденции со счетом 46. **Моментом реализации** для целей налогообложения по акцизам в соответствии с законом является **отгрузка**. По природному газу моментом реализации является **момент получения денежных средств**.

В случае использования изготовленной подакцизной продукции для производства неакцизной продукции начисление акциза, подлежащего уплате в бюджет, осуществляется за счет себестоимости производимой неакцизной продукции дебет счета 20, кредит счета 68 (А).

Акциз, подлежащий уплате поставщику по подакцизному сырью, использованному для производства подакцизной продукции ($A_{упл}$), отражается по дебету счета 19. Списание акциза со счета 19 в уменьшение задолженности бюджету по данному налогу производится по мере его оплаты поставщику и отпуска на производство реализованной подакцизной продукции.

Структура счета 68 "Расчеты с бюджетом по акцизам" имеет вид.

Д **Счет 68 "Расчеты с бюджетом по акцизам"** **К**

Уменьшение задолженности бюджету	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности бюджету	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — долг организации бюджету по акцизам на начало периода	—
Списан акциз по подакцизному сырью, оплаченному поставщикам и использованному для производства реализованных подакцизных товаров	19	Начислен акциз: • по реализованной подакцизной продукции (момент реализации — отгрузка)	46
Зачтен авансовый платеж по акцизным маркам, использованным на реализованный подакцизный товар	31	• по подакцизным товарам собственного производства, использованным для производства неакцизных товаров	20
Перечислен акциз бюджету	51	• по подакцизным товарам, выданным в качестве натуральной оплаты труда, безвозмездно переданным, реализованным по ценам ниже рыночных	88
		• по полученным денежным средствам, если их получение связано с расчетом по оплате товаров (ставка акциза — процентная)	87, 88, 96
		Сальдо — долг бюджету организации по акцизам на конец периода	—

Структура счета 19 имеет вид.

Д **Счет 19 "Акцизы по оплаченным материальным ценностям"** **К**

Акциз по приобретенному подакцизному сырью	Корреспонди-рующий счет	Акциз по оплаченному подакцизному сырью, отпущенному на производство	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — акциз по приобретенному подакцизному сырью на начало периода	—		
Отражен акциз по поступившему подакцизному сырью от поставщиков	60, 76	Списан акциз, оплаченный поставщикам по поступившему подакцизному сырью и отпущенному на производство реализованной подакцизной продукции	68
Сальдо — акциз по приобретенному подакцизному сырью на конец периода	—		

По подакцизным товарам, подлежащим обязательной маркировке марками акцизного сбора, плательщики вносят авансовый платеж по акцизам в размере стоимости покупки марок акцизного сбора. Стоимость оплаченных марок отражается на счете 31 "Авансовый платеж по акцизам в форме продажи марок акцизного сбора" (дебет счета 31, кредит счета 51).

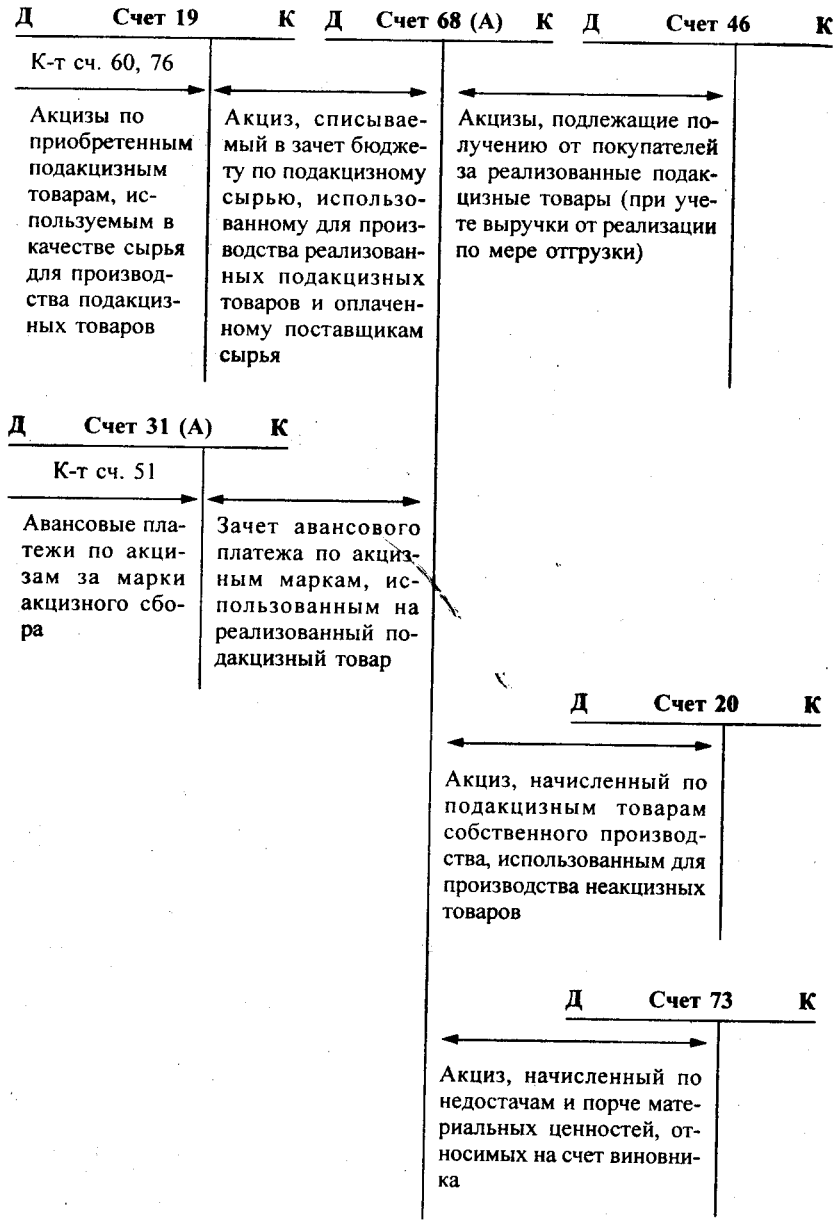
По мере реализации подакцизных товаров авансовые платежи в части расходов, приходящихся на реализацию, списываются с кредита счета 31 в дебет счета 68. Таким образом, производится зачет уплаченных авансовых платежей по маркам акцизного сбора. С 01.08.99 г. марки акцизного сбора отменены, вместо них введены специальные марки, затраты на покупку которых включаются в себестоимость подакцизных товаров.

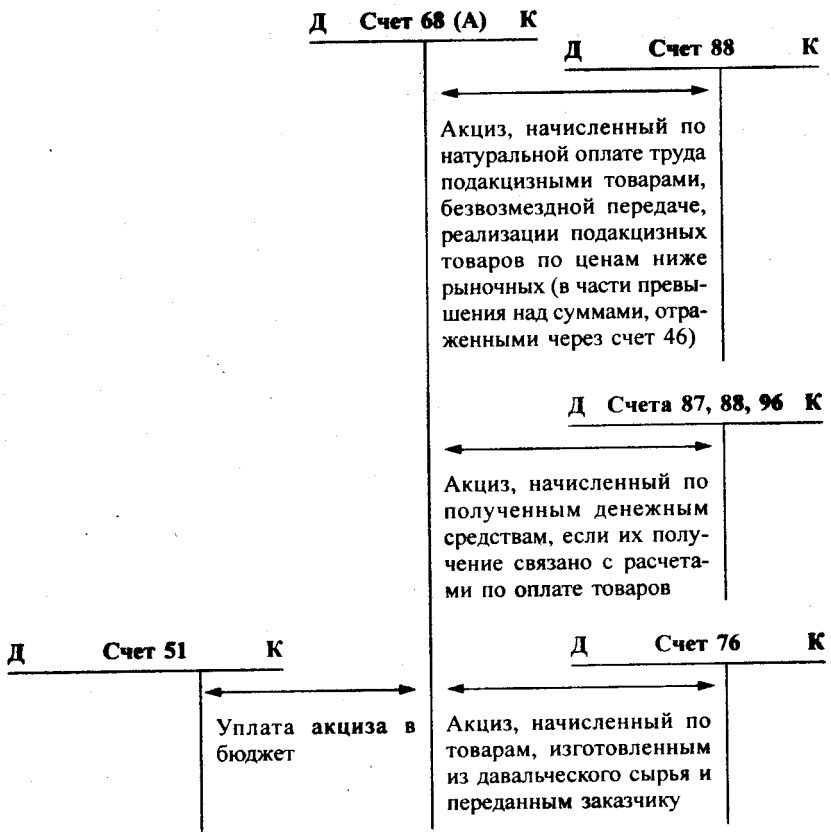
Акцизы уплачиваются в бюджет в следующие сроки:

• не позднее 30-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, — по подакцизным товарам, реализованным с 1-го по 15-е число включительно отчетного месяца;

• не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем, — по подакцизным товарам, реализованным с 16-го по последнее число отчетного месяца.

Принципиальная схема учета акцизов имеет вид.





Акцизы по природному газу уплачиваются в бюджет исходя из фактической реализации не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным.

Плательщики акцизов представляют налоговым органам по месту своего нахождения налоговый расчет не позднее 20-го числа, следующего за расчетным.

Таможенные платежи уплачиваются при пересечении товаром таможенной границы РФ:

• по импортным товарам — налог на добавленную стоимость, акцизы по подакцизным товарам, ввозные таможенные пошлины, таможенные сборы;

• по экспортным товарам —- вывозные таможенные пошлины, таможенные сборы.

Общие правила уплаты таможенных платежей следующие:

• таможенные платежи уплачиваются до или одновременно с принятием таможенной декларации;

• таможенные платежи уплачиваются таможенному органу, производящему таможенное оформление товаров;

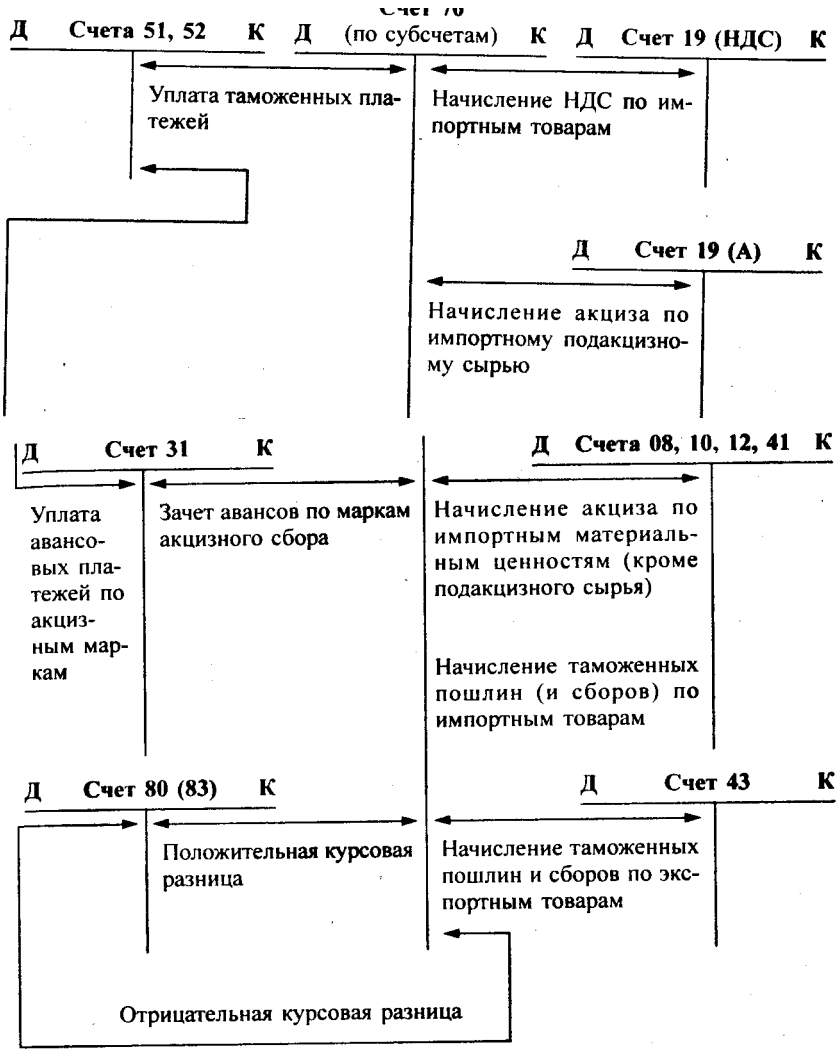
• таможенные платежи могут уплачиваться как в валюте Российской Федерации, так и в иностранных валютах, курсы которых котируются ЦБ РФ; уплата платежей в разных валютах допускается с согласия таможенного органа;

• пересчет иностранной валюты в валюту Российской Федерации при уплате таможенных платежей производится по курсу ЦБ РФ, действующему на день принятия таможенной декларации таможенным органом, а в случаях, предусмотренных таможенным законодательством, — на день уплаты; при пересчете иностранных валют в валюту Российской Федерации полученные суммы округляются по правилам округления до целых чисел; при пересчете валюты Российской Федерации в иностранную валюту полученные суммы округляются по правилам округления до второго знака после запятой;

• таможенные платежи могут уплачиваться таможенному органу как в безналичном порядке, так и наличными деньгами в кассу таможенного органа в пределах сумм, установленных законодательством Российской Федерации.

Учет таможенных платежей ведется на счете 76 "Расчеты с таможенным органом по таможенным платежам" по соответствующим субсчетам по каждому таможенному платежу.

Принципиальная схема учета таможенных платежей имеет вид.



Налогом на добавленную стоимость облагаются товары, ввозимые на территорию Российской Федерации. Ставки налога установлены в размере:

• 10% — по продовольственным и детским товарам по установленному перечню;

• 20% — по всем остальным товарам.

Налог на добавленную стоимость исчисляется от суммы таможенной стоимости товара, к которой добавляется сумма ввозной таможенной пошлины и суммы акцизов по подакцизным товарам.

Учет налога на добавленную стоимость, уплачиваемого на таможне, ведется на счетах: 19 "НДС, уплачиваемый на таможне"; 76 "НДС, уплачиваемый на таможне".

Начисление НДС, подлежащего уплате на таможне, отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 19 "НДС, уплачиваемый на таможне"

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (НДС, уплачиваемый на таможне).

Уплата НДС таможенному органу оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76 "НДС, уплачиваемый на таможне"

К-т счетов 51, 52.

Возникающие курсовые разницы на счете 76 (НДС) списываются в соответствии с учетной политикой либо на счет 80, либо на счет 83:

Д-т сч. 76 "НДС, уплачиваемый на таможне"

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (83) — положительная курсовая разница;

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (83)

К-т сч. 76 "НДС, уплачиваемый на таможне" — отрицательная курсовая разница.

Порядок списания НДС, уплаченного на таможне и отраженного по дебету счета 19, аналогичен порядку списания НДС, уплаченного по материальным ценностям поставщикам на

территории Российской Федерации.

Акцизами облагаются отдельные товары, ввозимые на территорию Российской Федерации, в том числе и из стран СНГ.

Ставки акцизов устанавливаются:

• в процентах к таможенной стоимости товаров, увеличенной на сумму таможенных пошлин и сборов — по ювелирным изделиям и легковым автомобилям;

• в рублях на единицу объема ввозимого на территорию Российской Федерации товара в натуральном выражении — по алкогольной и табачной продукции.

По табачным и винно-водочным изделиям введена их маркировка марками акцизного сбора. Импортер предварительно уплачивает авансовые платежи за марки акцизного сбора, которые затем зачитываются при окончательном расчете по акцизам при пересечении маркированным акцизным товаром таможенной границы Российской Федерации.

Акциз, уплаченный на таможне ($A_{там}$), в этом случае определяется следующим образом:

$$A_{там} = A_{расч} — A_{мар} \quad ,$$

где $\boldsymbol{A_{расч}}$ — акциз, подлежащий уплате на таможне, в соответствии с расчетом;

$\boldsymbol{A_{мар}}$ — сумма авансовых платежей, уплаченных за марки акцизного сбора по ввозимому подакцизному товару.

В случае если сумма денежных средств, уплаченных за марки, превышает сумму акциза, подлежащего уплате при таможенном оформлении товара, возникающая разница возврату или зачету не подлежит.

При ввозе товаров из стран СНГ акциз, подлежащий уплате на таможне ($A_{там}$), рассчитывается следующим образом:

$$\boldsymbol{A_{там} = A_{расч} — A_{мар} - A_{СНГ}},$$

где $A_{расч}$— акциз, подлежащий уплате на таможне в соответствии с расчетом;

$A_{мар}$ — сумма авансовых платежей, уплаченных за марки акцизного сбора по ввозимому подакцизному товару;

$A_{СНГ}$ — акциз, уплаченный в стране происхождения в соответствии с указаниями ГТК РФ о зачете сумм акциза по СНГ.

Учет акциза, уплачиваемого на таможне, ведется на следующих счетах:

• сч. 19 "Акциз, уплачиваемый на таможне";

• сч. 31 "Авансовые платежи по акцизам в форме продажи марок акцизного сбора";

• сч. 76 "Расчеты с таможенным органом по акцизам".

При пересечении акцизным товаром таможенной границы Российской Федерации начисляется акциз, подлежащий уплате:

• по приобретаемым легковым автомобилям, подлежащим зачислению в основные средства, при этом оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"

К-т сч. 76 "Расчеты с таможенным органом по акцизам";

• по приобретаемым товарам для перепродажи —

Д-т сч. 41 "Товары"

К-т сч. 76 "Расчеты с таможенным органом по акцизам";

• по приобретаемым сырью и материалам, подлежащим использованию в процессе производства —

Д-т сч. 19 "Акциз, уплачиваемый на таможне"

К-т сч. 76 "Расчеты с таможенными органами по акцизам".

Сумма уплаченного авансового платежа за акцизные марки, использованные для ввозимого импортного товара, засчитывается —

Д-т сч. 76 "Расчеты с таможенными органами по акцизам"

К-т сч. 31 "Авансовые платежи".

Затем производится уплата акциза в окончательный расчет —

Д-т сч. 76 "Расчеты с таможенными органами по акцизам"

К-т счетов 51, 52.

Возникающие на счете 76 А курсовые разницы списываются на счет 80 или 83 в соответствии с учетной политикой (дебет счета 76 (А), кредит счета 80 (83) или дебет счета 80 (83), кредит счета 76 (А).

Порядок списания акцизов, уплаченных на таможне и отраженных по дебету счета 19, аналогичен порядку списания акцизов, уплаченных поставщикам акцизного сырья на территории Российской Федерации.

Таможенными пошлинами облагаются товары, перемещаемые через таможенную границу Российской Федерации, в соответствии с Законом РФ "О таможенном тарифе". Ставки таможенных пошлин устанавливаются Правительством РФ.

Ставки ввозных таможенных пошлин применяются дифференцированно в зависимости от страны происхождения товара:

Статус страны	Ставки
Страна, пользующаяся режимом наиболее благоприятствуемой нации	Базовые ставки
Развивающиеся страны — пользователи национальной схемы преференций Российской Федерации	75% от базовых ставок
Страны, не пользующиеся режимом наиболее благоприятствуемой нации, либо страна происхождения товара не установлена	Базовые ставки, увеличенные в 2 раза
Наименее развитые страны — пользователи национальной схемы преференций Российской Федерации	Пошлина не уплачивается

В соответствии с двусторонними соглашениями о свободной торговле, заключенными между Российской Федерацией и соответственно Азербайджанской Республикой, Республикой Армения, Республикой Беларусь, Республикой Казахстан, Кыргызской Республикой, Республикой Молдова, Республикой Таджикистан, Туркменистаном, Республикой Узбекистан, Украиной и Республикой Грузия, товары, происходящие из указанных государств и ввозимые на территорию Российской Федерации, ввозными таможенными пошлинами не облагаются.

Ввозная таможенная пошлина исчисляется в той же валюте, в которой заявлена таможенная стоимость товара. Рассчитывается она в зависимости от того, какой вид ставок применяется:

• адвалорная, начисляемая в процентах к таможенной стоимости товаров;

• специфическая, начисляемая в установленном размере за единицу товаров;

• комбинированная, сочетающая оба названных вида таможенного обложения.

Ввозная таможенная пошлина по товарам, облагаемым по ставкам евро за единицу, исчисляется следующим образом:

$$T_{пошл} = K \cdot C_{пошл} \cdot \frac{K_э}{K_в},$$

где $T_{пошл}$ — ввозная таможенная пошлина;

K — количество товара;

$C_{пошл}$ — ставка ввозной таможенной пошлины в евро за единицу товара;

$K_э$, $K_в$ — соответственно курс евро и курс валюты (в которой указана таможенная стоимость товара), установленные ЦБ РФ на дату принятия таможенной декларации.

Пример. Ввозится водка в количестве 4000 л; ставка ввозной таможенной пошлины — евро за 1 л; стоимость товара указана в долларах США; курс валюты — 6,1 руб. за 1 долл. США; курс евро — 7,9 руб. за 1 евро; страна происхождения товара — Швеция. К товарам, происходящим из Швеции, применяется режим наиболее благоприятствуемой нации. Сумма ввозной таможенной пошлины составит 10360,66 долл. США (4000 л • 2 евро • 7,9 / 6,1).

Ввозная таможенная пошлина по товарам, облагаемым по ставкам в процентах к

таможенной стоимости товаров, рассчитывается следующим образом:

$$T_{пошл} = C_{там} \cdot \frac{C_{пр}}{100},$$

где $C_{там}$ — таможенная стоимость товара;

$C_{пр}$ — ставка ввозной таможенной пошлины, установленная в процентах.

Пример. Ввозятся телефонные аппараты, их таможенная стоимость 7700 руб.; ставка ввозной таможенной пошлины — 20% таможенной стоимости; страна происхождения товара неизвестна. К указанным товарам применяется ставка ввозной таможенной пошлины, увеличенной в два раза. Сумма ее составит 3080 руб. (7700 • 20 / 100 • 2).

Ввозная таможенная пошлина по товарам, облагаемым по комбинированным ставкам, рассчитывается в три этапа. Сначала исчисляется размер ввозной таможенной пошлины по ставкам в евро за единицу товара, затем исчисляется размер ввозной таможенной пошлины по ставкам в процентах к таможенной стоимости, после чего из полученных двух сумм выбирается наибольшая величина, которая подлежит уплате.

Пример. Ввозится спирт "ROYAL" в количестве 2000 л; таможенная стоимость его 2700 долл. США; ставка ввозной таможенной пошлины — 100%, но не менее 2 евро за 1 л; курс валюты — 6,1 руб. за 1 долл. США; курс евро — 7,9 руб. за 1 евро; страна происхождения товаров — Голландия.

1-й этап: 2000 л • 2 евро • 7,9 / 6,1 = 5180,33 долл.;

2-й этап: 2700 долл. • 100 / 100 = 2700,0 долл.;

3-й этап: сравниваются полученные величины и выбирается наибольшая. Следовательно, уплате подлежит пошлина в размере 5180,33 долл. США.

Импортные таможенные пошлины включаются в стоимость импортного товара:

Д-т счетов 10, 15, 41

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (имп.)

Уплата импортной таможенной пошлины: дебет счета 76 (имп.), кредит счетов 51, 52.

Курсовые разницы по счету 76 (имп.) списываются на счет 80 или 83.

Экспортными пошлинами облагаются товары, вывозимые с территории Российской Федерации, по перечню и по ставкам, установленным постановлением Правительства Российской Федерации.

Взимание экспортных пошлин производят органы таможенного контроля Российской Федерации до момента или одновременно с предъявлением товара к таможенному контролю.

Ставки экспортных таможенных пошлин в зависимости от вида товара устанавливаются либо в процентах от таможенной стоимости товара, либо в евро в фиксированном размере за единицу веса или объема товара.

Взимание экспортных таможенных пошлин производится в той же валюте, в которой заявлена таможенная стоимость товара.

Если ставка пошлины установлена в процентах к таможенной стоимости товара, то размер таможенной пошлины определяется следующим образом:

$$T^{э}_{пошл} = C^{э}_{там} \cdot \frac{C^{э}_{пошл}}{100},$$

где $T^{э}_{пошл}$, — экспортная таможенная пошлина, руб.;

$C^{э}_{там}$ — экспортная таможенная стоимость товара, руб.;

$C^{э}_{пошл}$ — ставка экспортной таможенной пошлины, %.

Если ставка таможенной пошлины установлена в евро за единицу товара, то

$$T^{э}_{пошл} = M \cdot C_{т} \cdot \frac{K_{евро}}{K_{в}},$$

где M — количество экспортного товара;

$C_т$ — ставка экспортного тарифа в евро за единицу;

$K_{евро}$ – курс евро;

$K_в$ — курс валюты (в которой заявлена таможенная стоимость товара), установленный ЦБ РФ на дату принятия таможенной декларации.

Экспортные таможенные пошлины включаются в состав коммерческих расходов и отражаются бухгалтерской записью:

Д-т сч. 43 "Коммерческие расходы"

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (эксп.)

уплата экспортной таможенной пошлины —

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (эксп.)

К-т счетов 51, 52.

Курсовые разницы по счету 76 (эксп.) списываются на счет 80 или 83.

Таможенные сборы за таможенное оформление взимаются в следующих размерах:

• в валюте Российской Федерации в размере 0,1% таможенной стоимости товаров и транспортных средств, перемещаемых через ее таможенную границу;

• в иностранной валюте в размере 0,05% таможенной стоимости товара.

По импортным товарам суммы таможенных сборов включаются в стоимость импортных товаров:

Д-т счетов 10, 12, 41

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (сб.)

По экспортным товарам суммы таможенных сборов включаются в состав коммерческих расходов:

Д-т сч. 43 "Коммерческие расходы"

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (сб.)

Уплата таможенных сборов отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (сб.)

К-т счетов 51, 52.

Положительные или отрицательные курсовые разницы со счета 76 (сб.) списываются на счет 80 или 83:

Д-т сч. 76"Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (сб.)

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки"(83);

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (83)

К сч. 76"Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (сб.)

Налоги, уплачиваемые в дорожные фонды, включают в себя:

• налог на реализацию горюче-смазочных материалов (ГСМ);

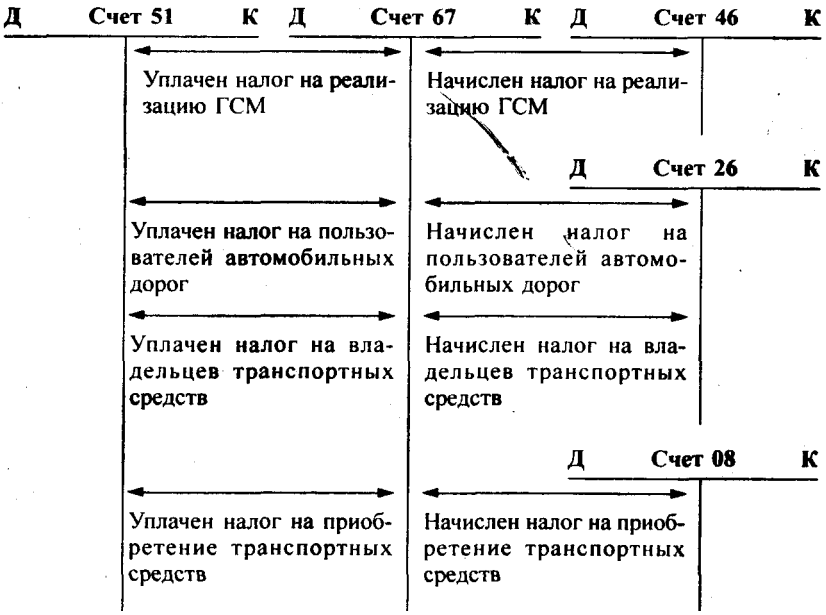
• налог на пользователей автомобильных дорог;

• налог на владельцев транспортных средств;

• налог на приобретение автотранспортных средств.

Учет налогов в дорожные фонды ведется на счете 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" по соответствующим субсчетам по каждому налогу.

Принципиальная схема учета налогов в дорожные фонды представлена ниже:



Налогом на реализацию ГСМ облагаются обороты по реализации автобензина, дизельного топлива, масел дизельных, масел для карбюраторных и дизельных двигателей, сжатого и сжиженного газа, используемого в качестве моторного топлива.

Ставка налога на реализацию ГСМ ($C_{гсм}$) равна 25%.

По предприятиям-изготовителям и при продаже импортных товаров налог на ГСМ определяется:

$$Нгсм = \frac{Сгсм}{100 + Сгсм} \cdot (Спрод - НДС),$$

где $C_{прод}$ — продажная стоимость ГСМ с НДС и налогом на реализацию ГСМ, руб.

По снабженческо-сбытовым предприятиям, перепродающим ГСМ, и по организациям и предпринимателям, приобретающим ГСМ для их доработки с целью улучшения качественных характеристик, товарного вида (в том числе за счет расфасовки в другую тару) и последующей перепродажи:

$$H_{гсм} = \frac{C_{гсм}}{100 + C_{гсм}} \cdot (Ц_р - Ц_{пок}),$$

где $Ц_р$ — выручка от реализации ГСМ без НДС, руб.;

$Ц_{пок}$ — стоимость приобретения ГСМ без НДС, руб.

По предприятиям, осуществляющим розничную продажу ГСМ —

$$H_{гсм} = \frac{C_{гсм}}{100 + C_{гсм} + C_{ндс}} \cdot (C_{прод} - C_{пок}),$$

где $C_{прод}$ — продажная стоимость ГСМ с НДС и налогом на реализацию ГСМ, руб.;

$C_{пок}$ — покупная стоимость ГСМ с НДС и налогом на реализацию ГСМ, руб.

Примеры. 1. Предприятие-изготовитель отгрузило ГСМ снабженческо-сбытовой организации на сумму 725 руб., в том числе:

• цена — 500 руб.

• НДС по ставке 20% — 100 руб.

• налог на реализацию ГСМ по ставке 25% — 125 руб.:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 725 руб.

К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 725 руб.

$НДС_{пол}$ равен 100 руб.:
Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 100 руб.
К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС) 100 руб.
Налог на реализацию ГСМ, подлежащий уплате в бюджет равен:

$$(725 - 100) \cdot \frac{25}{125} = 125 руб.$$

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 125 руб.
К-т сч. 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" (ГСМ) 125 руб.
2. Снабженческо-сбытовая организация приобрела ГСМ по стоимости 725 руб., в том числе:
цена предприятия-изготовителя — 500 руб.;
НДС по ставке 20% — 100 руб.;
налог на реализацию ГСМ по ставке 25% — 125 руб. Приобретенные ГСМ проданы АЗС по продажной стоимости 913,5 руб., в том числе:
цена — 630 руб.;
НДС по ставке 20% — 126 руб.;
налог на реализацию ГСМ по ставке 25%— 157,5 руб.
Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 913,5 руб.
К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 913,5 руб.
Расчет налога на реализацию ГСМ производится следующим образом:

$$Нгсм = \frac{25}{125} \cdot [(913{,}5 - 126) - (725 - 100)] = 32{,}5 руб.$$

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 32,5 руб.
К-т сч. 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" (ГСМ) 32,5 руб.
$НДС_{пол}$ в этом случае составляет:

$$НДС_{пол} = 913{,}5 \cdot \frac{13{,}79}{100} = 126 \text{ руб.}$$

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 126 руб.
К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС) 126 руб.
3. Организация розничной торговли (АЗС) приобрела ГСМ по покупной стоимости 913,5 руб. с учетом НДС и налога на реализацию ГСМ.
Приобретенные ГСМ проданы по розничным ценам за 960 руб.:
Д-т сч. 50 "Касса" 960 руб.
К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 960 руб.
Расчет налога на реализацию ГСМ производится следующим образом:

$$Нгсм = \frac{25}{145} \cdot (960 - 913{,}5) = 8{,}02 руб.$$

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 8,02 руб.
К-т сч. 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" (ГСМ) 8,02 руб.
НДС в этом случае равен:

$$НДС_{пол} = \frac{20}{145} \cdot (960 - 913) = 6{,}4 \text{ руб.}$$

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 6,4 руб.
К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС) 6,4 руб.

Налог на реализацию ГСМ уплачивается в следующие сроки:

• ежемесячно, исходя из фактических оборотов по реализации ГСМ за истекший календарный месяц, в срок не позднее 20-го числа следующего месяца — организациями со среднемесячными платежами налога свыше 3000 руб.;

• ежеквартально, исходя из фактических оборотов по реализации ГСМ за истекший квартал в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным кварталом, — организациями со

среднемесячными платежами до 3000 руб. и малыми предприятиями.

Налогом на пользователей автомобильных дорог облагается:

• выручка от реализации продукции, работ, услуг;

• сумма разницы между продажной и покупной ценами товаров, реализованных в результате торговой деятельности.

Ставка налога на пользователей автомобильных дорог — 2,5%.

Размер налога на пользователей автомобильных дорог ($H_{дор}$) рассчитывается:

$$H_{дор} = \frac{C_{дор}}{100} \cdot (B - НДС - A - НГСМ - ЭП - ЛС - H),$$

где B — выручка от реализации продукции, работ, услуг, руб.;

НДС — налог на добавленную стоимость, руб.;

А — акциз (по организациям-производителям подакцизных товаров), руб.;

НГСМ — налог на реализацию ГСМ, руб.;

ЭП — экспортные пошлины (по экспорту), руб.;

ЛС — лицензионные сборы за производство, розлив, хранение алкогольной продукции, руб.;

Н — процентные надбавки к розничным ценам на радиоприемники и. телевизоры, руб.;

$C_{дор}$ — ставка налога на пользователей автомобильных дорог, % (2,5%).

Для заготовительных, торгующих и снабженческо-сбытовых организаций размер налога определяется:

$$H_{дор} = \frac{C_{дор}}{100} \cdot (C_{прод} - C_{пок} - НДС - НГСМ),$$

где $C_{прод}$, $C_{пок}$ — соответственно продажная и покупная цена товаров, руб.;

НДС — налог на добавленную стоимость, исчисленный от разницы между продажной и покупной ценами реализованных товаров, руб.;

НГСМ — налог на реализацию ГСМ, исчисленный от разницы между продажной и покупной ценами материалов, руб.

Сумма платежей по налогу на пользователей автомобильных дорог включается в состав затрат по производству и реализации продукции, работ, услуг (дебет счета 26, кредит счета 68 (авт.)).

Пример. Предприятие за I квартал реализовало продукции на сумму 36 000 руб., в том числе НДС — 6000 руб.

Налог на пользователей автомобильных дорог за 1 квартал равен:

$$(36000 - 6000) \cdot \frac{2,5}{100} = 750 \, руб.$$

За II квартал предприятие реализовало продукции на сумму 12 000 руб., в том числе НДС — 2000 руб.

Налог на пользователей автомобильных дорог за I полугодие составляет:

$$(48000 - 8000) \cdot \frac{2,5}{100} = 1000 \, руб.$$

С учетом налога, начисленного за 1 квартал, за II квартал подлежит доначислить 250 руб. (1000 — 750).

Налог на пользователей автомобильных дорог уплачивается в следующие сроки:

• ежемесячно на основании фактических данных о реализации продукции, работ, услуг за истекший месяц до 15-го числа следующего месяца — организациями, имеющими по отчетным данным предыдущего квартала размер среднемесячного платежа более 2000 руб.;

• ежеквартально в пятидневный срок со дня установленного для сдачи квартальных отчетов и десятидневный — для сдачи годового отчета — организациями, имеющими по отчетным данным предыдущего квартала размер среднемесячного платежа не более 2000 руб., а также субъектами малого предпринимательства.

Налогом на приобретение автотранспортных средств облагаются автотранспортные средства, приобретаемые путем купли-продажи, мены, лизинга и взносов в уставный капитал.

Объектом обложения налогом на приобретение по договорам купли-продажи является продажная стоимость автотранспортного средства без учета НДС и акцизов, причем акцизы не учитываются только при приобретении автотранспортных средств у предприятий-изготовителей.

Объектом обложения налогом при приобретении автотранспортного средства путем лизинга является стоимость, определенная в договоре лизинга; при приобретении автотранспортного средства по договору мены — рыночная стоимость автотранспортного средства.

Предельные ставки налога зависят от вида транспортных средств:

грузовые автомобили, пикапы и легковые фургоны, автобусы, специальные автомобили и легковые автомобили — 20%;

прицепы и полуприцепы — 10%.

Суммы платежей по налогу на приобретение автотранспортных средств включаются в их первоначальную стоимость, а затем через начисление износа — в состав затрат на производство (издержки обращения).

Налог на приобретение автотранспортных средств в учете отражается следующим образом:

• налог включается в состав капитальных вложений:

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"

К-т сч. 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" (приоб);

• при вводе в эксплуатацию автотранспортного средства налог включается в его первоначальную стоимость:

Д-т сч. 01 "Основные средства"

К-т сч. 08 "Капитальные вложения";

• налог включается в затраты на производство через начисление износа автотранспортного средства:

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы"

К-т сч. 02 "Износ основных средств".

Примеры 1. Приобретен новый легковой автомобиль за 9000 руб., в том числе НДС — 1500 руб.:
Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"— 7500 руб.
19 "НДС по приобретенным ценностям" — 1500 руб.
К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" — 9000 руб.
2. Начислен налог на приобретение автотранспортного средства:
НДС равен 1500 руб.;
акциз при ставке 5% равен:

$$(9000 - 1500) \cdot \frac{5}{100} = 375\,руб.$$

налог на приобретение автотранспортного средства —

$$(9000 - 1500 - 375) \cdot \frac{20}{100} = 1425\,руб.$$

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения" 1425 руб.
К-т сч. 67 "Расчеты по внебюджетным платежам" (приоб) 1425 руб.

Налог уплачивается в течение пяти дней со дня приобретения. Днем приобретения считается день приобретения автотранспортного средства по сделке купли-продажи, мены, лизинга и взносов в уставный капитал.

Налогом с владельцев транспортных средств облагаются транспортные средства, находящиеся в собственности организации.

Размер налога с владельцев транспортных средств ($Н_{вл}$) определяется:

$$Нвл = \sum_i Мдв_i \cdot Свл_i \quad ,$$

где $М_{двi}$ — мощность двигателя i-го транспортного средства, л.с.;

$С_{влi}$ — размер годового налога по i-му виду транспортного средства, руб./ л.с.

Ставки налога зависят от вида и мощности транспортного средства.

Суммы платежей по налогу с владельцев транспортных средств включаются в затраты на производство: дебет счета 26, кредит счета 67 (влад).

Налог с владельцев транспортных средств уплачивается один раз в год не позднее срока регистрации или перерегистрации и фактического проведения технического осмотра транспортного средства.

Налогом на имущество облагаются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе плательщика:

$$\begin{gathered} И = О_{01} + О_{03} - О_{02} + О_{04} - О_{05} + О_{10} + О_{11} + О_{12} - О_{13} + О_{15} \pm \\ \pm О_{16} + О_{20} + О_{21} + О_{23} + О_{29} + О_{30} + О_{31} + О_{36} + О_{40} + О_{41} + \\ + О_{44} + О_{45} + О_{пр} + СД - Л, \end{gathered}$$

где $И$ — стоимость имущества, облагаемого налогом, руб.;

$О_{01}$,....$О_{45}$ — остатки по счетам, руб.:

• счета: 01 "Основные средства", 03 "Доходные вложения в материальные ценности", 02 "Износ основных средств", 04 "Нематериальные активы", 05 "Амортизация нематериальных активов", 10 "Производственные запасы", 11 "Животные на выращивании и откорме", 12 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов", 15 "Заготовление и приобретение материалов", 16 "Отклонение в стоимости материалов", 20 "Основное производство", 21 "Полуфабрикаты собственного производства", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства", 30 "Некапитальные работы", 31 "Расходы будущих периодов", 36 "Выполненные этапы по незавершенным работам", 40"Готовая продукция", 41 "Товары" (в розничной торговле — без НДС), 44 "Издержки обращения", 45 "Товары отгруженные";

$О_{пр}$ — прочие запасы и затраты, отражаемые по статье "Прочие оборотные активы" раздела II баланса;

$СД$ — стоимость имущества, связанного с осуществлением совместной деятельности;

$Л$— стоимость имущества, исключаемого из налогооблагаемой базы и отраженного по указанным выше счетам.

Стоимость имущества, являющегося объектом налогообложения, объединенного предприятиями для совместной деятельности без образования юридического лица, учитывается в налогооблагаемой базе участников совместной деятельности, внесших это имущество.

Имущество, созданное в процессе совместной деятельности, учитывается у каждого из участников пропорционально доле собственности по договору. Сведения о стоимости этого имущества должны быть заблаговременно получены у участника совместной деятельности, ведущего учет.

Для целей налогообложения стоимость имущества организации уменьшается на остаточную стоимость:

• объектов жилищно-коммунальной и социально-культурной сферы, полностью или частично находящихся на балансе налогоплательщика;

• объектов, используемых исключительно для охраны природы, пожарной безопасности или гражданской обороны;

• имущества, используемого для производства, переработки и хранения сельскохозяйственной продукции, выращивания, лова и переработки рыбы;

• земли;

• других объектов в соответствии с законом.

Для расчета налога на имущество определяется среднегодовая стоимость имущества ($И_{им}$) за отчетный период:

$$И_{им}^{год} = \frac{\frac{И_1}{2} + И_2 + И_3 + И_4 + \frac{И_1^l}{2}}{4},$$

где $И_1$, $И_2$, $И_3$, $И_4$ — стоимостная оценка имущества организации по составлению соответственно на 01.01, 01.04, 01.07, 01.09 отчетного года;

$И^l_1$ — стоимостная оценка имущества организации по составлению на 01.01 года, следующего за отчетным.

Налог на имущество рассчитывается ежеквартально:

$$Н_{им_i} = И_{им_i} \cdot \frac{С_{им}}{100} - Н_{им_{i-1}},$$

где $Н_{имi,\ i-l}$—налог на имущество за l, l-1-й период;

$И_{имl}$—среднегодовая стоимость имущества в l-м периоде;

$С_{им}$, —ставка налога на имущество, %.

Ставка налога на имущество — до 2%. Конкретные ставки налога на имущество устанавливаются законодательными органами субъектов Российской Федерации.

Учет налога на имущество ведется на счете 68 "Расчеты с бюджетом по налогу на имущество".

Налог на имущество включается в состав внереализационных расходов организации (дебет счета 80 кредит счета 68 (им)).

Налог на имущество по квартальным расчетам уплачивается в пятидневный срок со дня, установленного для сдачи квартальных отчетов, по годовым расчетам — в десятидневный срок со дня, установленного для сдачи годовых отчетов.

Плата за использование земли существует в следующих формах:

• земельный налог;

• арендная плата;

• нормативная цена земли.

Собственники земли, землевладельцы и землепользователи платят ежегодно земельный налог, арендаторы — арендную плату; покупка земли и получение банковского кредита под залог земли осуществляется по нормативной цене земли, устанавливаемой местными органами власти.

Земельный налог различается по землям сельскохозяйственного и несельскохозяйственного назначения.

Земельный налог на сельскохозяйственные угодья устанавливается с учетом состава угодий, их качества, площади и местонахождения. Средние размеры земельного налога по экономическим районам утверждаются законом.

Налог на земли несельскохозяйственного назначения ($Н_з$) устанавливается в соответствии с утвержденными ставками по экономическим районам Российской Федерации, категориям городов с учетом их статуса, уровня социально-культурного потенциала и рекреационной ценности:

$$Н_З = С_{зн} \cdot К_{рекр} \cdot К_{ст} \cdot S,$$

где $С_{зн}$ — ставка земельного налога на 1 кв. м земли для данного экономического района и численности населения города, руб./кв. м;

$К_{рекр}$ — коэффициент увеличения налога на ставки налога на землю в курортных зонах;

$К_{ст}$ — коэффициент увеличения налога на землю за счет статуса города;

S — площадь земельного участка, кв. м.

Земельный налог по каждому земельному участку исчисляется самими юридическими лицами. Расчет налогов по установленной форме сдается в налоговую инспекцию до 1 июля отчет-

ного года по месту нахождения земельных участков налогоплательщиков. Если у налогоплательщика имеется несколько земельных участков на территории, обслуживаемой одним налоговым органом, то делается один расчет с дифференциацией по видам участков. Если земли налогоплательщика находятся на территории разных налоговых органов, то расчеты сдаются в каждый налоговый орган по месту нахождения земельных участков.

Налоги уплачиваются в два срока: до 15 сентября и до 15 ноября равными долями.

Сумма земельного налога включается в затраты на производство (дебет счета 26, кредит счета 68 (зем)).

Размер, условия и сроки внесения арендной платы за землю устанавливаются договором. При аренде земель, находящихся в государственной или муниципальной собственности, соответствующие органы исполнительной власти устанавливают базовые размеры арендной платы по видам использования земель и категориям арендаторов. Арендная плата может устанавливаться как в денежной, так и в натуральной форме.

Арендная плата за землю может взиматься отдельно или в составе общей арендной платы за все арендуемое имущество, когда, кроме земли, в аренду переданы строения, сооружения и другие материальные и природные ресурсы, но с обязательным перечислением арендной платы за землю на бюджетные счета соответствующих органов местного самоуправления.

За земельные участки, необходимые для обслуживания жилых и нежилых строений, предоставленных в пользование юридическим лицам или гражданам по договорам аренды, земельный налог взимается с арендодателя.

Если юридическим лицам или гражданам передаются в аренду части жилых или нежилых строений, налог за земельные участки, обслуживающие эти строения, также полностью взимается с арендодателя.

При аренде земель и имущества, находящегося в государственной и муниципальной собственности, арендная плата взимается с арендатора.

Нормативная цена земли — показатель, характеризующий стоимость участка определенного качества и местоположения, исходя из потенциального дохода за расчетный срок окупаемости. Он введен для обеспечения экономического регулирования земельных отношений при передаче земли в собственность, установлении коллективно-долевой собственности на землю, передаче по наследству, дарении и получении банковского кредита под залог земельного участка. Порядок определения нормативной цены земли установлен постановлением Правительства Российской Федерации.

Нормативная цена земли применяется в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и ежегодно определяется органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации для земель различного целевого назначения по оценочным зонам, административным районам, поселениям и их группам. Предложения об оценочном зонировании территории субъекта Российской Федерации и о нормативной цене земли по указанным зонам представляются комитетам по земельным ресурсам и землеустройству.

Органы местного самоуправления (администрации) по мере развития рынка земли могут своими решениями уточнять количество оценочных зон и их границы, повышать или понижать установленную органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации нормативную цену земли, но не более чем на 25%.

Установленная таким образом нормативная цена земли не должна превышать 75% уровня рыночной цены на типичные земельные участки соответствующего целевого назначения.

Районные (городские) комитеты по земельным ресурсам и землеустройству обязаны обеспечить выдачу заинтересованным лицам документа о нормативной цене земли конкретного земельного участка.

Плата за использование природных ресурсов включает в себя:

• отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы Российской Федерации;

• плату за право на пользование недрами;

• лесные подати.

Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы производят предприятия, осуществляющие добычу таких полезных ископаемых, как: нефть, природный газ, конденсат, уголь, горючие сланцы, руды, подземные воды, слюда, асбест, сырье для производства строительных материалов, нерудное сырье для металлургии, пьезооптическое сырье, драгоценные,

полудрагоценные и поделочные камни, концентраты черных и цветных металлов, редких, радиоактивных металлов, горно-химического сырья, благородные металлы и алмазы.

Размер отчислений определяется от стоимости реализованной продукции без НДС, полученной из полезных ископаемых, добытых предприятиями, производящими эти отчисления.

Отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы относятся на себестоимость продукции (дебет счета 26, кредит счета 68 (отч)).

Плату за право пользования недрами, акваторией и участками морского дна производят все организации, включая с иностранными инвестициями, и иностранные юридические лица, а также физические лица, в том числе иностранные, осуществляющие поиск, разведку, добычу полезных ископаемых или иное пользование недрами на территории Российской Федерации, ее континентального шельфа и морской исключительной экономической зоны.

Плата за право на пользование недрами включает в себя плату:

• за право на поиски и оценку месторождений полезных ископаемых, их разведку, разработку;

• за право на использование отходов горнодобывающих и перерабатывающих производств;

• за право строительства и эксплуатации подземных сооружений, не связанных с добычей полезных ископаемых.

Плата за пользование недрами может взиматься в форме:

• денежных платежей;

• части добытого минерального сырья или иной производимой пользователем продукции, выполнения работ или предоставления услуг;

• зачета сумм платежей в бюджет в качестве долевого вклада в уставный капитал создаваемого горного предприятия.

Форма внесения платы, условия и размер платежей устанавливаются в лицензии.

Платежи за право пользования недрами взимаются в форме разовых взносов и (или) регулярных платежей в течение срока реализации предоставленного права. Разовые взносы уплачиваются в размерах и сроки, указанные в лицензии, а регулярные платежи — в течение всего периода эксплуатации месторождения.

Конкретные размеры регулярных платежей определяются по каждому месторождению с учетом вида полезного ископаемого, количества и качества запасов, природно-географических, горнотехнических условий, состояния и периода разработки месторождения, оценки риска пользователей недр и рентабельности разработки месторождения.

Плата за пользование недрами включается в затраты на производство (дебет счета 20, кредит счета 68 (нед)).

Лесные подати взимаются со всех пользователей лесным фондом, за исключением арендаторов.

Лесные подати являются платой, взимаемой за:

• древесину, отпускаемую на корню;

• заготовку живицы, второстепенных лесных материалов, сенокошение, пастьбу скота, промысловую заготовку древесных соков, дикорастущих плодов, ягод, грибов, лекарственных растений, технического сырья, размещение ульев и пасек и за другие виды побочных лесных пользований;

• пользование лесным фондом для нужд охотничьего хозяйства;

• пользование лесным фондом в культурно-оздоровительных, туристических и спортивных целях.

В составе лесных податей взимается плата за землю лесного фонда.

Лесные подати могут взиматься в форме:

• денежных платежей;

• части объема добытых лесных ресурсов или иной производимой пользователем продукции;

• выполнения работ или предоставления услуг.

Лесные подати взимаются в виде разового или регулярных платежей с начала пользования участком лесного фонда в течение всего срока действия документа, разрешающего пользование лесным фондом. Лесные подати поступают в местные бюджеты.

Порядок и сроки внесения платы за древесину, отпускаемую на корню, устанавливаются

МНС РФ по согласованию с Минфином РФ в зависимости от объемов предоставленных в пользование ресурсов и иных условий.

Порядок внесения лесных податей при пользовании иными лесными ресурсами устанавливается органами власти республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономных областей, округов, городов Москвы и Санкт-Петербурга.

Размеры лесных податей рассчитываются исходя из ставок за единицу продукции, получаемой при пользовании лесным фондом; по отдельным видам пользования лесным фондом — исходя из ставок за единицу эксплуатируемой площади лесного фонда. Конкретные ставки лесных податей зависят от вида лесного пользования, экономико-географических условий эксплуатации участков лесного фонда и устанавливаются местными органами власти по результатам лесных торгов.

Конкретные ставки лесных податей не должны быть ниже минимальных ставок, устанавливаемых территориальными органами власти при участии территориальных органов государственного управления лесным хозяйством.

Минимальные ставки лесных податей при отпуске древесины на корню устанавливаются на основе методических рекомендаций, разработанных государственным органом управления лесным хозяйством Российской Федерации и согласованных с Комитетом РФ по политике цен.

Минимальные ставки лесных податей регулярно пересматриваются в связи с изменением рыночных цен.

Начисленная плата за древесину отражается в бухгалтерском учете следующим образом:

Д-т сч. 31 "Расходы будущих периодов"

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (древ.)

Плата за древесину, переданную в производство, включается в себестоимость продукции и отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 20 "Основное производство"

К-т сч. 31 "Расходы будущих периодов".

Налогом на операции с ценными бумагами облагается эмиссия ценных бумаг.

Ценной бумагой является документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление и передача которых возможны только при его предъявлении (ст. 142 ГК).

Ценные бумаги по законодательству Российской Федерации могут существовать в форме обособленных документов и записей на счетах.

К ценным бумагам не относятся документы, подтверждающие получение банковского кредита, внесение сумм в депозиты банков (за исключением депозитных сертификатов банков), долговые расписки, завещания, лотерейные билеты, страховые полисы.

Федеральным законом "О рынке ценных бумаг" от 22.04.96 г. № 39-ФЗ регулируются отношения, возникающие при эмиссии и обращении эмиссионных ценных бумаг независимо от типа эмитента:

• эмиссионная ценная бумага — любая ценная бумага, в том числе бездокументарная, которая характеризуется одновременно следующими признаками:

закрепляет совокупность имущественных и неимущественных прав, подлежащих удостоверению, уступке и безусловному осуществлению с соблюдением установленных законом формы и порядка;

размещается выпусками;

имеет равные объем и сроки осуществления прав внутри одного выпуска вне зависимости от времени приобретения ценной бумаги;

• акция — эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации. Выпуск акций на предъявителя разрешается в определенном отношении к величине оплаченного уставного капитала эмитента в соответствии с нормативом, установленным Федеральной комиссией по рынку ценных бумаг;

• облигация — эмиссионная ценная бумага, закрепляющая право ее держателя на получение от эмитента облигации в предусмотренный ею срок ее номинальной стоимости и зафиксированного в ней процента от этой стоимости или иного имущественного эквивалента.

Плательщиками налога на операции с ценными бумагами являются юридические лица-эмитенты ценных бумаг.

Объект налогообложения — номинальная стоимость выпуска ценных бумаг, заявленная эмитентом.

Не облагаются налогом на операции с ценными бумагами:

• номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества, осуществляющих первичную эмиссию ценных бумаг;

• номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества, осуществляющих увеличение уставного капитала на величину переоценок основных фондов, производимых по решению Правительства РФ;

• номинальная стоимость выпуска ценных бумаг акционерного общества, образованного в результате реорганизации в форме слияния, разделения или выделения акционерных обществ;

• номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества, конвертируемых в акции общества, к которому осуществляется присоединение, не превышающая размера уставного капитала присоединяемого акционерного общества;

• номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества при консолидации или дроблении размещенных ранее акций без изменения размера уставного капитала акционерного
общества;

• номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества при конвертации размещенных ранее акций одного типа в акции другого типа без изменения размера уставного капитала акционерного общества;

• номинальная сумма выпуска ценных бумаг акционерного общества в случае уменьшения им своего уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций.

При регистрации проспекта эмиссии бумаг налог на операции с ценными бумагами ($Н_{цб}$) рассчитывается следующим образом;

$$Н_{цб} = 0,008 \cdot S_{эм} \quad ,$$

где $S_{эм}$ — номинальная сумма эмиссии ценных бумаг, руб.

Налог платит эмитент, который исчисляет сумму налога самостоятельно, исходя из номинальной суммы выпуска и налоговой ставки. В случае отказа в регистрации эмиссии налог не возвращается.

Налог на операции с ценными бумагами, осуществленными в иностранной валюте, исчисляется в рублях в пересчете по курсу, установленному ЦБ РФ и действующему на дату регистрации эмиссии.

Сумма налога уплачивается эмитентом одновременно с предоставлением документов на регистрацию эмиссии и перечисляется в федеральный бюджет.

Налог на операции с ценными бумагами начисляется за счет собственных средств организации и отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (ЦБ РФ).

Налогом на прибыль облагается валовая прибыль организации ($П_{вал}$):

$$П_{вал} = П_п + П_{пр} + Д_{вн} - Р_{вн} \quad ,$$

где $П_п$ — прибыль от реализации продукции, работ, услуг;

$П_{пр}$ — прибыль от прочей реализации;

$Д_{вн}$ — внереализационные доходы, руб.;

$Р_{вн}$ — внереализационные расходы.

$$П_р = В - З - НДС - А - ГСМ - ЭП,$$

где $В$ — выручка от реализации продукции, работ, услуг;

З — затраты на производство продукции, работ, услуг;
НДС — налог на добавленную стоимость;
А — акциз;
ГСМ— налог на реализацию ГСМ;
ЭП — экспортная пошлина.

Для целей налогообложения валовая прибыль подлежит корректировке:

$$П_{вал}^{кор} = П_{вал} - П_{ост} + П_{пер} + З_{св} + И_{без} + У_{пр} + У_{цб} + У_{вн},$$

где $П_{ост}$ — прибыль в остатках отгруженной, но неоплаченной продукции, если моментом реализации является оплата;

$П_{пер}$ — прибыль, полученная от пересчета выручки при реализации, обмене и безвозмездной передаче продукции (работ, услуг) по цене не выше фактической себестоимости;

$З_{св}$ — сверхнормативные затраты;

$И_{без}$ — стоимость безвозмездно полученного имущества;

$У_{пр}$ — убытки от прочей реализации;

$У_{цб}$ — разница между рыночной ценой с учетом предельных границ ее колебаний и фактической ценой реализации ценных бумаг;

$У_{вн}$ — убытки от внереализационных операций.

Поскольку валовая прибыль организации определена по моменту реализации "отгрузка", то в случае, если для целей налогообложения моментом реализации принята "оплата", необходимо валовую прибыль откорректировать (уменьшить) на прибыль в остатках отгруженной, но неоплаченной продукции, выполненных работ, оказанных услуг ($П_{ост}$).

Пересчет прибыли ($П_{пер}$) производится в том случае, если организация осуществляет реализацию товаров, работ, услуг по ценам не выше себестоимости. При этом для целей налогообложения принимается рыночная цена на аналогичные товары, работы, услуги, сложившаяся на момент реализации, но не ниже фактической цены сделки.

При осуществлении организацией обмена продукцией, работами, услугами либо при их передаче безвозмездно выручка для целей налогообложения определяется исходя из средней цены реализации таких или аналогичных товаров, работ, услуг за месяц, в котором осуществлялась сделка, а в случае отсутствия реализации такой или аналогичной продукции (работ, услуг) за месяц — исходя из цены последней реализации.

В состав сверхнормативных затрат ($З_{св}$), увеличивающих налогооблагаемую прибыль, входят следующие:

• суммы превышения процентов по рублевым кредитам банка сверх учетной ставки ЦБ РФ, увеличенной на три пункта;

• суммы превышения процентов по валютным кредитам банков над ставкой ЛИБОР, увеличенной на три пункта;

• сумма процентов по бюджетным ссудам, превышающим размер, установленный законом;

• сумма процентов по просроченным кредитам банков, коммерческим кредитам банков, коммерческим кредитам, бюджетным ссудам;

• командировочные расходы, расходы по рекламе, представительские, на подготовку кадров, компенсация за использование личных автомобилей сверх установленных норм.

В состав убытков от прочей реализации и внереализационных расходов, увеличивающих налогооблагаемую прибыль ($У_{пр}$ и $У_{вн}$), включаются:

• убытки от реализации основных фондов и иного имущества, в том числе от продажи валюты;

• убытки от покупки валюты;

• убытки от списания дебиторской задолженности (по постановлению Правительства РФ от 18.08.95 г. №817);

• резерв под обесценение вложений в ценные бумаги;

• уценка материалов и товаров.

При принятии решения о корректировке валовой прибыли для целей налогообложения необходимо ориентироваться на положение о формировании финансового результата деятельности организации, утвержденное постановлением Правительства РФ.

В соответствии с этим постановлением в состав внереализационных доходов, учитываемых при налогообложении прибыли, включаются:

• доходы, полученные на территории Российской Федерации и за ее пределами от долевого участия в деятельности других предприятий, дивиденды по акциям и доходы по облигациям и другим ценным бумагам, принадлежащим организации;

• доходы от сдачи имущества в аренду;

• присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также доходы от причиненных убытков;

• прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;

• положительные курсовые разницы по валютным счетам, а также курсовые разницы по операциям в иностранной валюте;

• другие доходы от операций, непосредственно не связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг).

В состав внереализационных расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, включаются:

• затраты по аннулированным производственным заказам, а также затраты на производство, не давшее продукции;

• затраты на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов (кроме затрат, возмещаемых за счет других источников);

• не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам;

• убытки по операциям с тарой;

• судебные издержки и арбитражные расходы;

• присужденные или признанные штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение условий хозяйственных договоров, а также расходы по возмещению причиненных убытков;

• суммы сомнительных долгов по расчетам с другими предприятиями, а также отдельными лицами, подлежащие резервированию в соответствии с законодательством;

• убытки от списания дебиторской задолженности, по которой срок исковой давности истек, и других долгов, не реальных для взыскания;

• убытки по операциям прошлых лет, выявленные в текущем году;

• некомпенсируемые потери от стихийных бедствий (уничтожение и порча производственных запасов, готовых изделий и других материальных ценностей, потери от остановки производства и пр.), включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий;

• некомпенсируемые убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных ситуациях, вызванных экстремальными условиями;

• убытки от хищений, виновники которых по решениям суда не установлены;

• отрицательные курсовые разницы по валютным счетам, а также курсовые разницы по операциям в иностранной валюте;

• другие расходы по оплате отдельных видов налогов и сборов, уплачиваемых в соответствии с установленным законодательным порядком за счет финансовых результатов, а также по операциям, связанным с получением внереализационных доходов.

Валовую прибыль для целей налогообложения необходимо корректировать (увеличивать) на все виды расходов, не отраженных в перечне внереализационных расходов Положения о финансовых результатах деятельности организации.

Прибыль, облагаемая налогом ($П_{обл}$), рассчитывается следующим образом:

$$П_{обл} = П_{вал}^{кор} - Д_{цб} - Д_{уч} - Д_{и} - П_{п} - Л,$$

где $Д_{цб}$ — доходы по акциям и государственным ценным бумагам;

$Д_{уч}$ — доходы от долевого участия;

$Д_и$ — доходы видеосалонов, видеопоказа, проката видео- и аудиокассет;
$П_п$ — прибыль от посреднических операций;
$Л$— льготы по налогу на прибыль.

Доходы по акциям, государственным ценным бумагам, от долевого участия, от посреднических операций исключаются из балансовой прибыли, так как облагаются налогом по ставкам, отличным от общей ставки налога на прибыль.

Льготы, исключаемые из облагаемой налогом прибыли (Л), определяются в соответствии с Законом "О налоге на прибыль", при этом общая сумма льгот не должна превышать 50% налога на прибыль, исчисленного без учета льгот.

Пример. Рассмотрим порядок расчета суммы льгот по двум вариантам:

Показатель	Вариант 1	Вариант 2	Контрольный вариант
Налогооблагаемая прибыль без учета льгот	1000	1000	1000
Льготы	700	200	—
Налогооблагаемая прибыль с учетом льгот	300	800	—
Налог на прибыль по ставке 35%	105	280	350
50 % налога на прибыль	—	—	175
Налог на прибыль с учетом льготы	175	280	—

В первом варианте сумма налога равняется 175, так как она должна быть не менее 50% налога, исчисленного без учета льгот; во втором варианте сумма налога с учетом льгот больше, чем 50% налога, исчисленного без учета льгот, поэтому берется фактическая сумма налога, равная 280.

Расчет фактической суммы налога на прибыль производится ежеквартально нарастающим итогом с начала года:

$$H_{приб_k} = \sum_{i=1}^{k} П_{обл_i} \cdot \frac{C_{приб}}{100} - \sum_{i=1}^{k-1} H_{приб_i},$$

где $H_{прибк}$ — сумма налога на прибыль в рассчитываемом k-м квартале (месяце), руб.;

$\sum_{i=1}^{k} Побл_i$ — размер облагаемой прибыли по всем кварталам (месяцам) с начала года до рассчитываемого, руб.;

$C_{приб}$ — ставка налога на прибыль, %;

$\sum_{i=1}^{k-1} Нприб_i$ — сумма налога на прибыль, исчисленная с начала года по всем кварталам (месяцам), предшествующим расчетному.

Ставка налога на прибыль по всем предприятиям, в том числе и полностью принадлежащим иностранным инвесторам, установлена в размере: в 1988 г. — 35% (13% — в федеральный бюджет; до 22% — в бюджеты субъектов РФ); в 1999 г. (с 01.04.99 г.) — 30% (11% — в федеральный бюджет; до 19% — в бюджеты субъектов РФ). Конкретная ставка налога в местный бюджет устанавливается местными органами власти.

Налог на прибыль может уплачиваться в следующие сроки:

• ежемесячно по фактически полученной прибыли за отчетный месяц — до 25-го числа месяца, следующего за отчетным;

• ежеквартально по фактически полученной прибыли за отчетный квартал: по квартальным

отчетам — в пятидневный срок со дня установленного для сдачи квартального отчета; по годовым отчетам — в десятидневный срок со дня установленного для сдачи годового отчета.

Порядок уплаты налога на прибыль (ежемесячно или ежеквартально) выбирается самостоятельно.

При ежеквартальной уплате налога на прибыль предприятие должно платить авансовые платежи.

В течение квартала все плательщики (кроме малых предприятий и предприятий, добывающих драгоценные металлы) производят авансовые платежи налога до 15-го числа каждого месяца в размере одной трети планируемой суммы налога на прибыль на квартал.

Организации представляют в налоговую инспекцию до первого числа квартала справку о планируемой прибыли на квартал. При изменении в течение квартала предполагаемой прибыли плательщик по согласованию с финансовым органом может пересмотреть сумму авансовых платежей за двадцать дней до окончания квартала. Если при квартальных расчетах возникает разница между суммой налога, подлежащей внесению в бюджет по фактически полученной прибыли, и авансовыми платежами налога в течение квартала, то производятся дополнительные расчеты по налогу на прибыль. Если фактическая сумма налога больше суммы авансовых платежей, то возникающая разница облагается дополнительным налогом ($H_{доп}$):

$$H_{доп} = (H_{пр}^{ф} - H_{пр}^{ав}) \cdot \frac{C_{уч}}{4 \cdot 100},$$

где $H_{пр}^{ф}$ — фактическая сумма налога на прибыль;

$H_{пр}^{ав}$ — сумма авансовых платежей налога в течение квартала (но не больше суммы, указанной в справке);

$C_{уч}$ — учетная ставка ЦБ РФ за пользование банковским кредитом, действующая на 15-е число второго месяца истекшего квартала.

Если фактическая сумма налога меньше суммы авансовых платежей, то по возникающей разнице появляется долг бюджета:

$$Д_б = (H_{пр}^{ав} - H_{пр}^{ф}) \cdot \frac{C_{уч}}{4 \cdot 100},$$

где $Д_б$ — сумма, подлежащая возврату из бюджета.

Пример. Планируемая сумма прибыли на 11 квартал составила 1500 руб., сумма налога на прибыль — 450 руб., в том числе в федеральный бюджет — 165 руб.; в республиканский бюджет — 285 руб.

Авансовыми платежами в течение квартала было перечислено 525 руб.

Фактическая сумма налога на прибыль — 234 руб. Учетная ставка ЦБ РФ по кредитам на 15 мая 199х г. — 40% (условно).

Таким образом, переплата по налогу на прибыль равна:

$$Д_б = (525 - 234) \cdot \frac{40}{4 \cdot 100} = 29{,}1 \text{ руб.}$$

Сумма переплаты налога распределяется между федеральным бюджетом и бюджетом республик в составе Российской Федерации в соответствии с пропорцией распределения по основному платежу:

долг федерального бюджета — 10,67 руб.;

долг бюджета республик в составе Российской Федерации — 18,43 руб.

Суммы дополнительных платежей в бюджет (возврата из бюджета) относятся на финансовый результат плательщика и отражаются в учете в следующем за отчетным кварталом месяце:

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки"
К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом"
или Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом"
К-т сч. 80 "Прибыли и убытки".

В организациях, в состав которых входят территориально обособленные структурные подразделения, не имеющие отдельного баланса и расчетного (текущего, корреспондентского) счета, налог на прибыль в части, зачисляемой в доходы бюджетов субъектов Российской Федерации, начисляется в доходы бюджетов субъектов Российской Федерации по месту нахождения указанных структурных подразделений исходя из доли прибыли, приходящейся на эти структурные подразделения, определяемой пропорционально их среднесписочной численности (фонду оплаты труда) и стоимости основных производственных фондов в порядке, устанавливаемом Правительством РФ. При этом сумма налога по указанным организациям и структурным подразделениям определяется в соответствии со ставками налога на прибыль, действующими на территориях, где расположены эти организации и структурные подразделения.

Доля прибыли определяется исходя из средней величины удельного веса среднесписочной численности работников (фонда оплаты труда) и удельного веса стоимости основных производственных фондов этих структурных подразделений соответственно в среднесписочной численности работников (фонде оплаты труда) и стоимости основных производственных фондов по организации в целом.

№ п/п	Показатель	Организация в целом	
		всего	в том числе структурное подразделение
1	Фактическая среднесписочная численность за первое полугодие, чел.	100	20
2	Удельный вес (гр. 2 стр. 1 : гр. 1 стр. 1-100 %), %		20
3	Стоимость основных производственных фондов, млн.руб.	260	40
4	Удельный вес (гр. 2 стр. 3 : гр. 1 стр. 3-100 %), %		15,38
5	Средняя величина удельного веса ((стр. 2 + стр. 4) : 2), %		17,69

Организация самостоятельно определяет показатель для расчета доли прибыли структурного подразделения — среднесписочную численность работников или фонд оплаты труда. Выбранный показатель должен быть неизменным в течение отчетного года. Основные производственные фонды принимаются в расчет по остаточной стоимости, числящейся по балансу.

Определение величины удельного веса для исчисления авансовых и фактических сумм налога на прибыль по организациям (без структурных подразделений) и по их структурным подразделениям производится исходя из соответственно предполагаемых и фактических показателей среднесписочной численности работников (фонда оплаты труда) и стоимости основных производственных фондов этих организаций и их структурных подразделений.

Сведения о суммах авансовых взносов по структурным подразделениям и фактически полученной прибыли сообщаются организацией налоговому органу субъекта Российской Федерации по месту нахождения структурных подразделений соответственно до начала квартала и в десятидневный срок со дня, установленного для представления квартальных и годовых бухгалтерских отчетов.

При определении авансовых сумм налога на прибыль по организации и входящим в нее структурным подразделениям принимается предполагаемая среднесписочная численность работающих (предполагаемый фонд оплаты труда) и предполагаемая средняя остаточная стоимость основных производственных фондов на соответствующий отчетный период.

При определении фактических сумм налога на прибыль принимаются фактические показатели по среднесписочной численности работающих (фонду оплаты труда) и средней остаточной стоимости основных производственных фондов за отчетный период нарастающим итогом с начала года.

Налог на прибыль исчисляется отдельно по организации (без структурных подразделений)

и отдельно по каждому структурному подразделению в соответствии со ставками налога на прибыль, действующими на территориях, где расположены эти организации и их структурные подразделения.

Пример. За первое полугодие организация получила выручку от реализации продукции в сумме 48 000 руб., в том числе НДС — 8 000 руб. По кварталам выручка составила:

I квартал — 12 000 руб., в том числе НДС — 2 000 руб.;

II квартал — 36 000 руб., в том числе НДС — 6 000 руб.

Себестоимость реализованной продукции составила:

в I квартале — 8 000 руб.;

во II квартале — 25 000 руб.

Кроме того, организация в I квартале продала основное средство за 6 000 руб., в том числе НДС — 1 000 руб. Первоначальная стоимость основного средства — 5 000 руб.; износ — 1 000 руб.

Во II квартале организация получила доход по государственным ценным бумагам в сумме 200 руб.

За полугодие было начислено налогов и сборов за счет финансового результата: 1 квартал — 100 руб.; II квартал — 200 руб.

Во II квартале были начислены штрафные санкции по хозяйственным договорам к уплате в сумме 50 руб.

Ставка налога на прибыль — 35% (условно).

Результаты деятельности организации за полугодие

Показатель	I квартал	II квартал	Итого за полугодие	Корреспондирующие счета	
				дебет	кредит
Выручка от реализации	12 000	36 000	48 000	62	46
НДС по реализованной продукции	2000	6 000	8000	46	68
Себестоимость реализованной продукции	8000	25000	33 000	46	40
Прибыль от реализации	2000	5 000	7000	46	80
Выручка от реализации основных средств	6000	—	6000	62	47
НДС по реализованным основным средствам	1 000	—	1 000	47	68
Первоначальная стоимость основного средства	5000	—	5 000	47	01
Износ основного Средства	1 000	—	1 000	02	47
Прибыль от реализации основных средств	1 000	—	1 000	47	80
Доходы по ценным Бумагам	—	200	200	76	80
Налоги за счет финансового результата	100	200	300	80	68
Итого валовая при быль	2 900	5 000	7 900		
Нарастающим итогом	2 900	7900	7900		

Налог на прибыль за I квартал равен:

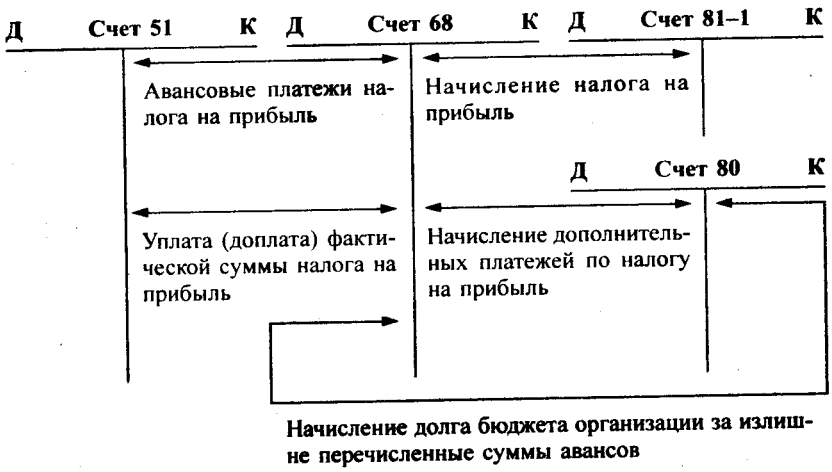
$$H_{пр} = 2900 \cdot \frac{35}{100} = 1015 \text{ руб.}$$

Налог на прибыль за полугодие (нарастающим итогом):

$$Нпр = (7900 - 200) \cdot \frac{35}{100} = 2695 руб.$$

Так как за 1 квартал было начислено 1015 руб., значит за II квартал нужно доначислить 1680 руб. (2695 - 1015 = 1680 руб.)

Учет налога на прибыль ведется на счете 68, субсчет "Расчеты по налогу на прибыль". Принципиальная схема учета налога на прибыль имеет следующий вид.



Налог на доходы по ценным бумагам и от долевого участия в других организациях уплачивается отдельно от налога на прибыль.

Организации уплачивают налог на доходы по ставке 15% со следующих видов доходов:

• дивидендов по акциям;

• доходов от долевого участия в других организациях;

• процентов (дисконта) по государственным ценным бумагам, эмитированным после 21.01.97 г.

Доходы по государственным ценным бумагам, эмитированным до 21.01.97 г., были освобождены от налога на доходы. В соответствии с Федеральным законом от 10.01.97 г. № 13-ФЗ, внесшим изменения в Закон РФ "О налоге на прибыль", по государственным ценным бумагам, эмитированным после 21.01.97 г., данная льгота была отменена и теперь такие доходы, как в виде процентов, так и в виде дисконта, облагаются налогом на доходы по ставке 15%.

Кроме того, изменен порядок обложения налогом доходов по облигациям юридических лиц и иным ценным бумагам (финансовым векселям, депозитным сертификатам и т. п.). Доходы, полученные по данным ценным бумагам облагаются не налогом на доходы по ставке 15%, а подлежат включению в валовую прибыль и обложению налогом на прибыль в общем порядке.

Налог на доходы ($Н_{дох}$) исчисляется следующим образом:

• по процентным ценным бумагам (акциям и государственным ценным бумагам) по начисленному процентному доходу:

$$Н_{дох} = ПД \cdot \frac{С_{дох}}{100},$$

где $ПД$ — процентный доход по ценной бумаге;

$С_{дох}$ — ставка налога на доходы (15%);

• по государственным купонным ценным бумагам, по начисленному купонному доходу:

$$Н_{дох} = КД \cdot \frac{С_{дох}}{100},$$

где *КД* — купонный доход по ценной бумаге;

• по купонным ценным бумагам при их реализации:

$$Н_{дох} = (КД_{пок} - КД_{прод}) \cdot \frac{С_{дох}}{100},$$

где $КД_{пок}$ — накопленный купонный доход, полученный в цене продажи от покупателей;

$КД_{прод}$ — накопленный купонный доход, уплаченный продавцу при приобретении ценной бумаги;

• по государственным дисконтным ценным бумагам:

$$Н_{дох} = (С_{прод} - С_{пок}) \cdot \frac{С_{дох}}{100},$$

где $С_{прод}$ — продажная цена ценной бумаги (цена погашения);

$С_{пок}$ — покупная цена ценной бумаги.

Налоги с доходов по процентным ценным бумагам юридических лиц взимаются от суммы дохода у источника этих доходов. Ответственность за правильность перечисления этих налогов в бюджет несет организация, выплачивающая этот доход (источник).

Исчисление и уплата в бюджет налога на доход (проценты) по государственным ценным бумагам Российской Федерации, государственным ценным бумагам субъектов Российской Федерации и ценным бумагам органов местного самоуправления, доход по которым определяется как разница между ценой реализации и ценой приобретения (ГКО) или в виде накопленного купонного дохода (по остальным ценным бумагам), осуществляются владельцем ценной бумаги — продавцом.

С доходов в виде процентов, полученных владельцем по государственным ценным бумагам Российской Федерации, государственным ценным бумагам субъектов Российской Федерации и ценным бумагам органов местного самоуправления, налог удерживается в момент выплаты соответствующего дохода у источников выплаты. Расчеты с бюджетом осуществляются лицами, выплачивающими доход владельцу ценной бумаги и которые в соответствии с заключенными договорами с эмитентом на обслуживание соответствующего вида государственных ценных бумаг являются платежным агентом эмитента.

Расчеты в налоговые инспекции по налогам с доходов по государственным ценным бумагам представляются в произвольной форме ежемесячно не позднее 10-го числа месяца, следующего за отчетным:

по месту нахождения плательщика налога — если им является владелец (продавец) государственных ценных бумаг Российской Федерации, государственных ценных бумаг субъектов Российской Федерации и ценных бумаг органов местного самоуправления. Налог в бюджет уплачивается в пятидневный срок со дня, установленного для предоставления расчета для владельца бумаги — продавца;

по месту нахождения лица, удерживающего налог у источника выплаты доходов (платежного агента) при проведении расчетов с владельцами государственных ценных бумаг Российской Федерации, государственных ценных бумаг субъектов Российской Федерации и ценных бумаг органов местного самоуправления. Налог в бюджет уплачивает лицо, удерживающее налог у источника в пятидневный срок со дня начисления доходов владельцам государственных ценных бумаг при погашении ценных бумаг или очередного купона.

Налог с доходов по государственным ценным бумагам Российской Федерации, государственным ценным бумагам субъектов Российской Федерации и ценным бумагам органов местного самоуправления, полученных владельцами этих бумаг в виде процентов, а по государственным краткосрочным бескупонным облигациям — как разница между ценой реализации (погашения) и ценой покупки, подлежит зачислению в доход федерального бюджета.

Налог на доходы по акциям, государственным ценным бумагам и от долевого участия начисляется за счет собственных источников и отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 81 "Использование прибыли"

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (дох).

Налогом на доходы облагаются доходы от видеопоказа, проката видео- и аудиокассет.

Доходы от данных видов деятельности ($Д_и$) определяются следующим образом:

$$Д_и = В_и - З_и,$$

где $В_и$ — выручка от отдельных видов деятельности, руб.;

$З_и$ — затраты по отдельным видам деятельности.

Затраты определяются в соответствии с Положением о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг) за вычетом расходов на оплату труда.

Налог на доходы рассчитывается:

$$Н_{отд} = Д_и \cdot \frac{С_и}{100},$$

где $С_и$ — ставка налога на доходы (70%).

11.3. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами

Расчеты с разными дебиторами и кредиторами у организации возникают по разным причинам: по претензиям к поставщикам и подрядчикам; по страхованию имущества и персонала; за товары, купленные в кредит; по возмещению материального ущерба; по предоставленным работникам организации займам и др.

Расчеты с разными дебиторами и кредиторами учитываются на основе самых разнообразных документов: исполнительных листов, актов, справок, расчетов и т.п.

Для учета расчетов с разными дебиторами и кредиторами используются счета: 63 "Расчеты по претензиям", 65 "Расчеты по имущественному и личному страхованию", 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям", 75 "Расчеты с учредителями", 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", 77 "Расчеты с государственным и муниципальным органом", 78 "Расчеты с дочерними (зависимыми) обществами", 79 "Внутрихозяйственные расчеты". Порядок записей на указанных счетах рассмотрен ниже.

Учет расчетов по имущественному и личному страхованию

Страхование может быть добровольное, действующее на основе договора между страхователем и страховщиком, и обязательное, действующее в силу закона.

Между страхователем и страховщиком заключается договор страхования, в силу которого страховщик обязуется при страховом случае произвести страховую выплату страхователю, а страхователь обязуется уплатить страховые взносы в установленные сроки.

В соответствии с Положением о составе затрат организации имеют право осуществлять страхование своего имущества, жизни работников и гражданской ответственности за причинение вреда имущественным интересам третьих лиц за счет себестоимости продукции.

К платежам по страхованию, которые включаются в себестоимость продукции, относятся: страхование средств транспорта; страхование имущества; страхование гражданской ответственности организаций — источников повышенной опасности; страхование профессиональной ответственности; страхование от несчастных случаев и болезней; добровольное медицинское страхование.

В себестоимость продукции также включаются платежи по обязательному страхованию.

Учет расчетов по страхованию имущества и персонала организации (кроме расчетов по социальному страхованию и обеспечению), когда организация выступает страхователем, ведется на счете 65 "Расчеты по имущественному и личному страхованию".

Д Счет 65 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" К

Уменьшение задолженности страховщику, использование полученных возмещений	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности страховщику, суммы полученных возмещений от страховщика	Корреспонди-рующий счет
Перечислены страховые платежи страховым орга-низациям	51	Начислены страховые платежи по имущественному и личному страхованию:	
Списаны потери материальных ценностей по страховым случаям	10, 12, 40, 47,	• в случаях, установленных законодательством	26
	48	• за счет средств организации	88
Начислено страховое воз-мещение работнику организации в соответствии с договором страхования	73	Получены страховые возмещения от страховых организаций	51
		Списаны потери от страховых случаев, не компенсируемые страховыми организациями	80

Суммы страховых платежей начисляются за счет соответствующих источников финансирования; в бухгалтерском учете это отражается записью:

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы"

К-т сч. 65 "Расчеты по имущественному и личному страхованию".

Перечисление страховых платежей отражается в бухгалтерском учете:

Д-т сч. 65 "Расчеты по имущественному и личному страхованию"

К-т сч. 51 "Расчетный счет".

При возникновении страхового случая суммы страхового возмещения, получаемые от страховых компаний, отражаются по кредиту счета 65 (дебет счетов 51, 52, кредит счета 65). В дебет счета 65 относятся потери от уничтожения и порчи имущества организации в результате страхового случая:

Д-т сч. 65

К-т счетов 10, 12, 40, 41 и др.

Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списываются со счета 65 на счет 80 (дебет счета 80, кредит счета 65).

При страховании работников за счет организации полученная сумма страхового возмещения, отраженная по кредиту счета 65, начисляется для выплаты работнику в корреспонденции со счетом 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" (дебет счета 65, кредит счета 73).

При страховании работников за счет средств организации, полученные от страховых компаний страховые возмещения (кроме страховых возмещений по обязательному страхованию, страхованию жизни сроком более пяти лет, добровольному пенсионному страхованию, страхованию имущества и ответственности при наступлении страхового случая) подлежат обложению налогом на материальную выгоду ($Н_{мв}$) у источника выплаты:

$$Н_{мв} = (В_{стр} - С_{в} \cdot (1 + \frac{С_{цб}}{100})) \cdot \frac{С_{мв}}{100}$$

где $В_{стр}$ – страховое возмещение, начисленное страховой компанией;

$С_{в}$ — страховой взнос;

$С_{цб}$ — ставка рефинансирования ЦБ РФ на момент заключения договора страхования;

$С_{мв}$ — ставка налога на материальную выгоду (15%).

Учет расчетов с персоналом по прочим операциям

К расчетам организации с работниками по прочим операциям относятся расчеты по

оплаченным ею торговым организациям товарам, приобретаемым работниками с рассрочкой платежа за счет полученного организацией кредита в банке; по выданным работникам займам на индивидуальное жилищное строительство, приобретение или строительство садовых домиков, обзаведением домашним хозяйством и др.; по взысканию материального ущерба, причиненного работником организации в результате недостач и хищений денежных и материальных ценностей и других видов ущерба.

Для учета расчетов с персоналом используется счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям".

Д Счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" К

Увеличение задолженности работников организации, уменьшение задолженности	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение задолженности работников организации, увеличение задолженности	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — долг работников организации на начало периода	—		
Оплачены расчетные документы магазина по товарам, купленным работником организации в кредит за счет кредита банка	93	Удержано из заработной платы работника за товары, купленные в кредит, суммы займа, сумма возмещения материального ущерба	70
Предоставлен заем работнику	50, 51	Начислена сумма страхового	
Предъявлена к взысканию с работника сумма недостачи материальных ценностей:			65
• фактическая себестоимость ценностей	84		
• разница между взыскиваемой суммой и фактической себестоимостью ценностей	83		
Выплачено страховое возмещение работнику по страховому случаю	50		
Сальдо — долг работников организации на конец периода	—		

К счету 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" могут быть открыты субсчета по видам расчетов, например:

73-1 "Расчеты за товары, проданные в кредит";

73-2 "Расчеты по предоставленным займам";

73-3 "Расчеты по возмещению материального ущерба" и др.

Субсчет 73-1 "Расчеты за товары, проданные в кредит" используется в том случае, если организация полностью возмещает торговым организациям суммы предоставленного ими кредита работникам данной организации за счет кредита банка. В этом случае при оплате банком кредита торговли работнику оформляется бухгалтерская запись, показывающая задолженность по кредиту банку

Д-т сч. 73-1 "Расчеты за товары, проданные в кредит"

К-т сч. 93 "Кредиты банков для работников".

Затем по мере удержания из зарплаты работника уменьшается его задолженность по кредиту (дебет счета 70, кредит счета 73-1) и за счет произведенных удержаний осуществляется погашение кредита банка (дебет счета 93, кредит счета 51).

При выдаче организацией своему работнику займа на жилищное строительство,

приобретение дачных домов, обзаведение домашним хозяйством и т. п. сумма выданного займа отражается на субсчете 73-2 (дебет счета 73-2, кредит счетов 50, 51).

Погашение займа работником может производиться либо за счет удержаний из заработной платы (дебет счета 70, кредит счета 73-2), либо взносами в кассу или на расчетный счет (дебет счетов 50, 51, кредит счета 73-2).

Начиная с 21.01.97 г. материальная выгода от полученных займов включается в совокупный годовой доход работников организации. Материальная выгода (*МВ*) определяется следующим образом:

$$МВ = \frac{2}{3} \cdot \frac{C_{цб} \cdot t}{100 \cdot 360} \cdot O_з - П_ф,$$

где $C_{цб}$ — ставка рефинансирования ЦБ РФ, действовавшая в расчетном периоде, %;

t — число дней в рассчитываемом периоде, дн.;

$O_з$ — остаток непогашенного займа на начало расчетного периода, руб.;

$П_ф$ — фактически уплаченные работником проценты по полученным заемным средствам, руб.

Материальный ущерб, причиненный работником организации, может быть взыскан по балансовой или рыночной стоимости недостающих или испорченных материальных ценностей. В случае взыскания недостач и порчи материальных ценностей по рыночным ценам в бухгалтерском учете дается запись:

Д-т субсчета 73-3 — недостача и порча материальных ценностей по рыночным ценам

К-т сч. 84 — балансовая стоимость материальных ценностей

счета 83-3 —разница между рыночной и балансовой стоимостью материальных ценностей.

Материальный ущерб возмещается либо удержанием из заработной платы, либо взносами работника в кассу или на расчетный счет организации (дебет счетов 50, 51, 70, кредит счета 73-3). Превышение рыночной стоимости над балансовой стоимостью материальных ценностей относится на финансовые результаты предприятия (дебет субсчета 83-3, кредит счета 80) того периода, в котором произведено возмещение материального ущерба.

Учет расчетов с учредителями

Расчеты с учредителями осуществляются по вкладам в уставный капитал, по выплате доходов и другим операциям организации с акционерами акционерного общества, участниками хозяйственного товарищества, членами кооператива. Учет указанных расчетов ведется на счете 75 "Расчеты с учредителями" по счетам: 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"; 75-2 "Расчеты по выплате доходов".

Аналитический учет по счету 75 ведется по каждому учредителю. \

Расчеты по вкладам в уставный капитал ведутся в следующем порядке. По дебету счета 75-1 отражается сумма взносов в уставный капитал, на которую подписались учредители организации при ее создании или при увеличении уставного капитала (дебет счета 75-1, кредит счета 85). Взносы учредителей в уставный капитал отражаются по кредиту счета 75-1 в корреспонденции со счетами вносимого имущества (дебет счетов 01, 04, 06, 10, 12, 50, 51, 58, кредит счета 75-1). При взносах в уставный капитал в иностранной валюте возникающие курсовые разницы относятся на добавочный капитал.

Расчеты с учредителями (кроме работников организации, являющихся его акционерами) по начисленным дивидендам отражаются по кредиту счета 75-2 за счет чистой прибыли организации (дебет счета 88, кредит счета 75-2).

Дивидендом является часть чистой прибыли акционерного общества, подлежащая распределению среди акционеров, приходящаяся на одну простую или привилегированную акцию.

Чистая прибыль, направленная на выплату дивидендов, распределяется между акционерами пропорционально числу и виду принадлежащих им акций. Решение о выплате годовых дивидендов, размере дивидендов и форме их выплаты по акциям каждого типа принимается общим собранием акционеров по рекомендации совета директоров общества, о выплате промежуточных дивидендов (ежеквартальных, полугодовых) — советом директоров

общества. Дата выплаты годовых дивидендов определяется уставом общества или решением общего собрания акционеров, а промежуточных — решением совета директоров. Дивиденды выплачиваются деньгами (дебет субсчета 75-2, кредит счетов 50, 51), а в случаях, предусмотренных уставом общества, — иным имуществом.

Д **Счет 75 "Расчеты с учредителями "** **К**

Увеличение задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал, уменьшение задолженности организации учредителям по доходам	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал, увеличение задолженности организации учредителям по доходам	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — долг учредителей по взносам в уставный капитал на начало периода	—	**Сальдо** — долг организации учредителям по дивидендам на начало периода	—
Начислен долг учредителей по взносам в уставный капитал	85	Внесен учредителями вклад в уставный капитал:	
		• основными средствами	01
		• нематериальными активами	04
Положительная курсовая разница по вкладам в уставный капитал	87	• материальными ценностями	10, 12, 41
Начислен налог на доходы учредителей	68	• наличными деньгами	50
		• денежными средствами	
		на расчетный, валютный Счета	51, 52
Выплачены дивиденды учредителям	50, 51		
		Отрицательная курсовая разница по вкладам в уставный капитал	87
		Начислены дивиденды Учредителям	88
Сальдо — долг учредителей по взносам в уставный капитал на конец периода	—	**Сальдо** — долг организации учредителям по дивидендам на конец периода	—

По объявленным дивидендам начисляются налоги:

• по физическим лицам — подоходный налог;

• по юридическим лицам — налог на доходы по ставке 15%. Дивиденды по акциям начисляются и рассчитывается налог по дивидендам — источникам этих доходов и представляется в налоговые органы в десятидневный срок после объявления советом директоров промежуточного дивиденда или окончательного размера дивиденда, объявленного общим собранием акционеров. Налог уплачивается в пятидневный срок после представления расчета по налогу на доходы по дивидендам.

Рассмотрим порядок отражения в бухгалтерском учете операций по расчетам с акционерами по дивидендам.

Пример. ЗАО "Парус" получило за год чистой прибыли 14 000 000руб. Количество оплаченных акций общества составило 7000 шт. Владельцами акций являются юридические лица. Совет директоров и собрание акционеров объявило о выплате дивидендов в размере 2000 руб. на акцию.

Начисляются дивиденды в размере 14 000 000 руб.: (7000 акций • 2000 руб.) При этом оформляются бухгалтерские записи:

Д-т счетов 86, 88 14 000 000 руб.

К-т сч.75 14 000 000руб.

При выплате дивидендов юридическим лицам начисляется налог на доходы по ценным бумагам в размере 15% от суммы дохода в размере 2 100 000 руб. (14 000 000 • 15/100)

Оформляются бухгалтерские записи:

Д-т сч.75 2 100 000руб.

К-т сч. 68 (доход по ценным бумагам) 2 100 000 руб.

Перечисляются дивиденды юридическим лицам за вычетом налога на доходы по ценным бумагам в размере 11 900 000 руб. (14 000 000 - 2 100 000):

Д-т сч. 75 11 900 000 руб.

К-т сч. 51 11 900 000 руб.

Перечисляется в бюджет налог на доходы по ценным бумагам:

Д-т сч. 68 (доход по ценным бумагам) 2 100 000 руб.

К-т сч. 51 2 100 000 руб.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ведется на счете 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами", на котором учитываются расчеты с учебными заведениями, научными организациями, транспортными организациями; с работниками организации 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.

Д Счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К

Увеличение дебиторской и уменьшение кредиторской задолженности организации	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение дебиторской и увеличение кредиторской задолженности организации	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — долг дебиторов на начало периода	—	**Сальдо** — долг кредиторам на начало периода	—
Начислена разная дебиторская задолженность	47, 48, 80	Получена разная дебиторская задолженность	51, 52
Перечислена разная кре-диторская задолженность	51,52	Начислена разная кредиторская задолженность	08, 10, 12, 20, 23, 25,26, 43, 44, 88
Выдана из кассы депонированная заработная плата		Депонированная заработная плата	70
Сальдо — долг дебиторов на конец периода	—	**Сальдо** — долг кредиторам на конец периода	—

Сальдо на счете 76 показывается в развернутом виде.

Начисление разной дебиторской задолженности отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 76

К-т счетов 47, 48, 80;

начисление разной кредиторской задолженности —

Д-т счетов 08, 10, 12, 25, 26, 43, 44, 88 и др.

К-т сч. 76.

Депонированная заработная плата переводится на счет 76 со счета 70 (дебет счета 70, кредит счета 76). Выдача депонированной зарплаты отражается по дебету счета 76 (дебет счета 76, кредит счета 50).

Удержания из заработной платы в виде сумм по исполнительным листам; по товарам, купленным в кредит; взносов в различные организации; страховых платежей и т.п. отражаются по кредиту счета 76 (дебет счета 70, кредит счета 76).

Учет расчетов с государственным и муниципальным органом

Расчеты с государственным органом или органом местного самоуправления производятся государственным и муниципальным унитарным предприятием по передаваемому ему на баланс

имуществу на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, а также по причитающимся этому органу доходам по результатам деятельности унитарного предприятия.

Учет указанных расчетов ведется на счете 77 "Расчеты с государственным и муниципальным органом" по субсчетам: 77-1 "Расчеты по выделенному имуществу", 77-2 "Расчеты по распределению доходов".

Д Счет 77 "Расчеты с государственным и муниципальным органом " К

Увеличение задолженности государственного органа по имуществу, уменьшение задолженности организации по доходам	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение задолженности государственного органа по имуществу, увеличение задолженности организации по доходам	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — долг унитарного предприятия государственному или муниципальному органу по доходам на начало периода	—
Начисление долга по имуществу, передаваемому государственным или муниципальным органом	85	Получение имущества от государственного или муниципального органа	01, 04, 07, 10, 12, 51
Передача изымаемого Имущества государственному или муниципальному органу	47, 48, 51	Начисление долга унитарного предприятия государственному или муниципальному органу по изымаемому имуществу	85
Пополнение специальных Фондов или покрытие Убытков унитарного Предприятия	88	Получение денежных средств на пополнение специальных фондов или покрытие убытков	51
Перечисление доходов государственному или муниципальному органу	51	Начисление доходов государственному или муниципальному органу	88
		Сальдо — долг унитарного предприятия государственному или муниципальному органу по доходам на конец периода	—

При создании унитарного предприятия государственный или муниципальный орган наделяет его имуществом, которое является уставным капиталом предприятия (дебет субсчета 77-1, кредит счета 85). Полученное имущество приходуется на соответствующие счета (дебет счетов 01, 04, 10, 12, 41, 51, кредит субсчета 77-1).

Изъятие у унитарного предприятия имущества отражается в общем порядке через счета 47, 48. Задолженность по изымаемому имуществу государственным и муниципальным органом, учтенная по дебету субсчета 77-1, закрывается на счета капитала (дебет счета 85, кредит субсчета 77-1).

Кроме того, государственные и муниципальные органы могут целевым назначением: пополнять специальные фонды унитарного предприятия (дебет субсчета 77-1, кредит субсчета 88-1; дебет счета 51, кредит субсчета 77-1); покрывать убытки унитарного предприятия (дебет субсчета 77-1, кредит субсчета 88-1; дебет счета 51, кредит субсчета 77-1).

Полученный доход унитарное предприятие должно распределить в пользу государственного или муниципального органа (дебет счета 88, кредит субсчета 77-2; дебет субсчета 77-2, кредит счета 51).

Учет расчетов с дочерними и зависимыми обществами

Хозяйственное общество признается дочерним, если другое (основное) хозяйственное общество в силу преобладающего участия в его уставном капитале либо в соответствии с

заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом.

Хозяйственное общество признается зависимым, если другое общество имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

Для расчетов с дочерними и зависимыми обществами используется счет 78 с субсчетами 78-1 "Расчеты с дочерними обществами" и 78-2 "Расчеты с зависимыми обществами".

На счете 78 не отражаются операции по вкладам в уставный капитал дочерних (зависимых) организаций.

Д Счет 78-1, 78-2 (головная организация) К

Уменьшение задолженности головной перед дочерней (зависимой) организацией, увеличение задолженности дочерней (зависимой) перед головной организацией	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности головной перед дочерней (зависимой) организацией, уменьшение задолженности дочерней (зависимой) перед головной организацией	Корреспонди-рующий Счет
Передача имущества дочерней (зависимой) организации	46, 47, 48	Начисление стоимости передаваемого имущества дочерней (зависимой) организации	06
Перечисление финансовой помощи дочерней (зависимой) организации	51	Начисление суммы финансовой помощи дочерним (зависимым) организациям	86, 88
Начисление стоимости	06	Возврат имущества от дочерних (зависимых) организаций	01, 04, 07, 51

Головная организация, передающая свое имущество дочерним (зависимым) обществам, отражает его в составе долгосрочных финансовых вложений (дебет счета 06, кредит счета 78). Передача имущества производится через счета реализации (46, 47, 48) в обычном порядке с отражением задолженности на счете 78.

Головная организация через счет 78 показывает расчеты с дочерними (зависимыми) обществами по оказанию финансовой помощи, которая уменьшает либо ее резервный капитал, либо нераспределенную прибыль. При возврате имущества от дочерних (зависимых) обществ закрывается счет финансовых вложений и полученное имущество отражается на соответствующих счетах имущества.

В дочерних (зависимых) обществах отражаются операции по получению имущества от головных организаций. Полученное имущество включается в состав добавочного капитала.

Финансовая помощь, полученная от головной организации на пополнение фондов и на покрытие убытков, отражается на увеличении резервного капитала и нераспределенной прибыли дочернего (зависимого) предприятия.

Д Счет 78, субсчета 1, 2 (дочернее (зависимое) общество) К

Уменьшение задолженности дочерней (зависимой) перед головной организацией, увеличение задолженности головной перед дочерней (зависимой) организацией	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности дочерней (зависимой) перед головной организацией, уменьшение задолженности головной перед дочерней (зависимой) организацией	Корреспонди-рующий Счет
Начисление стоимости получаемого имущества от головной организации	87	Получение имущества от головной организации	01, 04, 07, 10, 12, 51

Начисление суммы финансовой помощи от головной организации	86, 88	Получение финансовой помощи от головной организации	51
Возврат имущества головной организации	46, 47, 48, 51	Начисление стоимости имущества, подлежащего возврату головной организации (закрытие расчетов)	87

Возврат имущества головной организации производится через счета реализации в обычном порядке (счета 46, 47, 48), после чего закрываются расчеты через счета учета соответствующего капитала.

Учет совместной деятельности

В соответствии с гражданским законодательством совместная деятельность без создания для этой цели юридического лица осуществляется на основе договора между ее участниками. По договору о совместной деятельности стороны (участники) обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действовать для достижения общей хозяйственной или другой цели, не противоречащей законодательным актам Российской Федерации.

Денежные или иные имущественные взносы участников договора, а также имущество, созданное или приобретенное в процессе их совместной деятельности, являются их общей долевой собственностью.

Участник договора о совместной деятельности не вправе распоряжаться долей в общем имуществе без согласия остальных участников договора, за исключением той части продукции и доходов от этой деятельности, которая поступает в распоряжение каждого из участников.

Участник, которому поручено ведение общих дел, действует на основании доверенности, выданной остальными участниками договора.

Имущество, объединенное участниками договора для совместной деятельности, учитывается на отдельном (обособленном) балансе у того ее участника, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел участников договора.

Данные отдельного (обособленного) баланса в баланс предприятия — участника договора, ведущего общие дела, не включаются.

Прибыль, убытки и другие результаты совместной деятельности распределяются между участниками договора о совместной деятельности в порядке, предусмотренном договором. Каждый участник свою долю прибыли, полученную в результате совместной деятельности, включает в состав внереализационных доходов при формировании финансовых результатов.

Предприятие, ведущее учет результатов совместной деятельности, ежеквартально сообщает каждому участнику этой деятельности и налоговому органу по месту нахождения указанного предприятия о суммах причитающихся каждому участнику совместной деятельности доли прибыли для учета ее при налогообложении независимо от фактического распределения этой прибыли.

Расчеты по денежным и имущественным взносам участников договора и распределению прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности осуществляются на счете 74 "Расчеты по выделенному на отдельный баланс имуществу", по субсчетам: 74-1 "Расчеты по договору простого товарищества", 74-2 "Расчеты по долгосрочным инвестициям".

Д Счет 74, субсчет 1 "Расчеты по договору простого товарищества у участника, ведущего общие дела" К

Увеличение задолженности участника, ведущего общие дела, организации по прибыли и имуществу, уменьшение задолженности организации участнику, ведущему общие дела, по убыткам	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение задолженности участника, ведущего общие дела, организации по прибыли и имуществу, увеличение задолженности организации участнику, ведущему общие дела, по убыткам	Корреспонди-рующий Счет

Начисление прибыли, полученной в результате совместной деятельности	80	Зачисление на расчетный счет полученной прибыли от совместной деятельности	51
Перечисление с расчетного счета средств в покрытие убытка участнику, ведущему общие дела	51	Начисление убытка от совместной деятельности	88
Начисление долга участника, ведущего общие дела, по оставшемуся имуществу от совместной деятельности:		Оприходование имущества и денежных средств, полученных от совместной деятельности	01, 10, 12, 41,51
в пределах вклада	06, 58		
сверх вклада по имуществу	87		
сверх вклада по денежным средствам	80		

Д Счет 74, субсчет 1 "Расчеты по договору простого товарищества" у участника, ведущего общие дела К

Уменьшение задолженности участникам по прибыли и имуществу, увеличение задолженности участников по убыткам	Корреспондирующий счет	Увеличение задолженности участникам по прибыли и имуществу, уменьшение задолженности участников по убыткам	Корреспондирующий счет
Перечисление прибыли участнику	51	Получение имущества от участников	01, 10, 12, 41, 51 и др.
Начисление убытка от совместной деятельности	88	Начисление прибыли, полученной в результате совместной деятельности	88
Возврат денежных средств участнику после прекращения деятельности	51	Получение возмещения убытка от участника	51
Начисление возврата имущества участнику после прекращения деятельности	46, 47, 48		

Д Счет 74, субсчет 2 "Расчеты по долгосрочным инвестициям у участника, ведущего общие дела" К

Уменьшение задолженности участникам по полученным средствам	Корреспондирующий счет	Увеличение задолженности участникам по полученным средствам	Корреспондирующий счет
Возврат денежных средств участникам после прекращения совместной деятельности	51	Получение денежных средств от участников на осуществление долгосрочных инвестиций	51
Возврат имущества участникам после прекращения совместной деятельности	46, 47, 48		

Участники договора о совместной деятельности в учете основной деятельности отражают

следующие хозяйственные операции:

• передача имущества участнику договора, ведущему общие дела;

• начисление причитающейся суммы прибыли (убытков), полученной в результате совместной деятельности;

• зачисление на расчетный счет прибыли от совместной деятельности;

• перечисление суммы убытков от совместной деятельности участнику, ведущему общие дела;

• получение имущества от участника, ведущего общие дела, после прекращения совместной деятельности.

Порядок отражения хозяйственных операций показан ниже.

Учет операций на балансе основной деятельности участников договора о совместной деятельности

Содержание хозяйственной операции	Документ	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
Передано имущество участнику договора о совместной деятельности, ведущему общие дела:	Акт приемки-передачи		
списывается балансовая стоимость:			
материалов		48	10
продукции		46	40
товаров		46	41
основных средств		47	01
нематериальных активов		48	04
списывается износ:			
основных средств		02	47
нематериальных активов		05	48
зачисляются финансовые вложения по балансовой стоимости передаваемого имущества	Справка	06, 58	46, 47, 48
определен финансовый результат от передачи имущества:	Расчет		
прибыль		46, 47, 48	80
убыток		80	46, 47, 48
Перечислены денежные средства участнику договора о совместной деятельности	Платежные Документы	06, 58	51
Начислена прибыль, полученная в результате совместной деятельности	Расчет	74-1	80
Получена на расчетный счет сумма прибыли	Выписка из расчетного счета	51	74-1
Начислен убыток от совместной деятельности	Расчет	88	74-1
Перечислен с расчетного счета убыток участнику договора, ведущему общие дела	Платежные Документы	74-1	51
Начислена задолженность по возвращаемому имуществу:	Акт		
в пределах вклада		74-1	06, 58
сверх вклада		74-1	87
Получено имущество		01, 10, 12,41	74-1
Начислена задолженность по возвращаемым денежным средствам:			
в пределах вклада		74-1	06, 58
сверх вклада		74-1	80

Получены денежные средства		51	74-1

Участник, ведущий общие дела, обеспечивает отдельный учет операций по договору о совместной деятельности. В отдельном учете отражаются следующие хозяйственные операции:

• получение имущества и денежных средств, внесенных участниками договора;

• учет совместной производственной деятельности и выявление финансовых результатов в общеустановленном порядке;

• распределение прибыли (убытков) между участниками совместной деятельности;

• перечисление прибыли участникам совместной деятельности;

• получение возмещения убытков от участников совместной деятельности;

• возврат оставшегося имущества и денежных средств участникам совместной деятельности.

Порядок отражения операций в отдельном учете совместной деятельности:

Учет операций по договору о совместной деятельности на отдельном балансе участника, ведущего общие дела

Содержание операции	Документ	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
Получено имущество от участников договора по оценочной стоимости	Акт приемки	01, 04, 07, 10, 12, 40, 41	74-1 СД
Получены денежные средства	Выписка из Расчетного Счета	51	74-1 СД
Начислена прибыль участникам договора	Расчет	88 СД	74-1 СД
Перечислена прибыль участникам договора	Выписка из Расчетного Счета	74-1 СД	51 СД
Начислен убыток участникам договора	Расчет	74-1 СД	88-1 СД
Погашен участниками договора убыток	Выписка из Расчетного Счета	51	74-1 СД
Получены денежные средства на осуществление долгосрочных инвестиций	То же	51	74-2 СД
Возвращено имущество участникам договора	Акт передачи		
• оценочная стоимость		46 СД, 47 СД, 48 СД	01 СД, 04 СД, 10 СД, 41 СД
• износ, начисленный за время совместной деятельности		02 СД, 05 СД	47 СД, 48 СД
• сумма, учтенная на счете 74		74-1 СД, 74-2 СД	46, 47, 48
Возвращены денежные средства участникам договора	Выписка из Расчетного Счета	74-1 СД, 74-2 СД	51

Учет внутрихозяйственных расчетов

Под внутрихозяйственными расчетами понимаются расчеты юридического лица с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями,

выделенными на отдельные балансы.

Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту.

Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании его доверенности. Руководители представительств и филиалов назначаются юридическим лицом и действуют на основании его доверенности и указываются в его учредительных документах.

Для учета внутрихозяйственных расходов используется счет 79 "Внутрихозяйственные расходы", к которому открываются субсчета: 79-1 "По выделенному имуществу", 79-2 "По текущим операциям".

Д **Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты " (головная организация)** **К**

Уменьшение задолженности обособленному подразделению, увеличение задолженности подразделения головной организации	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности обособленному подразделению, уменьшение задолженности подразделения головной организации	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — долг обособленного подразделения на начало периода	—	**Сальдо** — долг обособленному подразделению на начало периода	
Передано имущество, денежные средства обособленному подразделению	01, 04, 07, 10, 12, 20, 40, 41, 51	Получено имущество, денежные средства от обособленного подразделения	01, 04, 07, 10, 12, 20, 40, 41,51
Износ по полученному имуществу	02, 05, 13	Износ по переданному Имуществу	02, 05, 13
Сальдо — долг обособленного подразделения на конец периода	—	**Сальдо** — долг обособленному подразделению на конец периода	—

На **субсчете 79-1** "По выделенному имуществу" показывается состояние расчетов с обособленными подразделениями, выделенными на отдельные балансы, по переданным им основным и оборотным средствам.

На **субсчете 79-2** "По текущим операциям" учитываются операции по взаимному отпуску материальных ценностей; по реализации продукции; передаче расходов по общеуправленческой деятельности; выплате заработной платы работникам подразделений; по фондам потребления и затратам за счет них, если фонды не передаются подразделениям, а учитываются на балансе организации.

Записи по счету 79 у обособленного подразделения производятся в зеркальном отражении к счету 79 головной организации. В балансе головной организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются.

11.4. Учет кредитов и займов

Учет кредитов банка

Порядок кредитования, оформления кредитов и их погашения регулируется правилами банков и кредитными договорами.

Для получения кредита организация представляет в обслуживающий ее банк заявление на получение кредита, в котором указываются размер, срок и цель, обеспечение кредита с приложением документов: балансы (годовой и на последнюю отчетную дату); технико-экономическое

обоснование потребности в кредите; кредитный договор по принятой в данном банке форме; договор залога, договор гарантии или договор страхования ответственности — в зависимости от формы обеспечения кредита, выбранной организацией по согласованию с банком; срочное обязательство-поручение на погашение кредита в установленные сроки. В отдельных случаях могут прилагаться дополнительные документы: лицензия; складская справка о наличии товара у поставщика; сертификат на продукцию; справка о полученных заемных средствах в других банках; бизнес-план и др. В случае обеспечения кредита под залог имущества прилагается также страховой полис на заложенное имущество.

Организация может получить кредит в банке, не по месту нахождения его расчетного счета. Для этого в заявлении на получение кредита она указывает сведения: полное и сокращенное наименование организации-заемщика с изложением формы ответственности, способа формирования капитала; юридический адрес организации; наименование учреждения банка, где открыт расчетный счет; наименование учредителей; кем и когда зарегистрирована организация; основной вид деятельности; размер уставного капитала, в том числе оплаченного; балансовая стоимость имущества, находящегося в собственности организации; цель и размер кредита; желательные условия получения кредита (срок, порядок погашения: разовый, поэтапный); образцы подписей должностных лиц, имеющих право подписи банковских документов. Одновременно с заявлением на получение кредита организация представляет в банк свой устав и баланс, заверенные нотариально, а также другие документы.

При поступлении заявки на получение кредита банк проверяет кредитоспособность и платежеспособность заемщика: оценивает дееспособность, правоспособность и способность своевременно выплатить кредит и проценты по нему.

Для определения уровня кредитоспособности и платежеспособности организации банк рассчитывает и анализирует ряд показателей, таких, как коэффициент ликвидности, покрытия, обеспеченности собственными средствами.

Коэффициент ликвидности баланса (Кл) рассчитывается:

$$Кл = \frac{ВЛ}{ЗС},$$

где *ВЛ*— сумма высоколиквидных активов организации (денежных средств, ценных бумаг, дебиторской задолженности);

ЗС — общая сумма краткосрочной кредиторской задолженности.

Коэффициент покрытия баланса (*Кп*):

$$Кп = \frac{Л}{ЗС},$$

где *Л*— сумма текущих активов организации.

Коэффициент обеспеченности собственными средствами (*Кс*):

$$Кс = \frac{С}{ОС},$$

где *С* — сумма собственных средств организации;

ОС — общая сумма средств.

Уровень кредитоспособности и платежеспособности организации зависит от значений рассчитываемых показателей:

Значение коэффициента			Уровень кредитоспособности организации
Кл	*Кп*	*Кс*	
Более 1,5	Более 3	Более 60%	Кредитоспособно

1-1,5	2-3	30-60%	Ограниченно кредитоспособно
Менее 1	Менее 2	Менее 30%	Некредитоспособно

После проверки и вывода о том, что данная кредитная операция будет выгодна, между банком и организацией заключается кредитный договор, в котором отражаются вид, сумма и срок кредита, расчеты процентов и комиссионных расходов, обеспеченность кредита, форма передачи кредита организации.

Очень большое значение придается вопросам обеспечения кредита. Основными видами кредитного обеспечения являются поручительство, гарантия, залог ценных бумаг, товаров, имущества.

Поручительство — договор с односторонними обязательствами, посредством которого поручитель берет обязательство перед кредитором оплатить при необходимости задолженность заемщика.

Гарантия — обязательство гаранта выплатить за гарантируемого определенную сумму при наступлении гарантийного случая. Она отличается от поручительства тем, что не является актом, дополняющим основной договор.

Залоговое право — вещественная претензия на чужое движимое и недвижимое имущество или имущественные права или претензия на право получения компенсации от реализации заложенного имущества, если должник не может погасить свои обязательства.

Кредиты банка в зависимости от срока кредитования делятся на краткосрочные (до одного года) и долгосрочные (свыше одного года); в зависимости от цели кредитования — на финансирование оборотных средств (предоставляется, как правило, на срок не более одного года) и на финансирование капитальных вложений (как правило, на срок более одного года).

Кредиты банков могут выдаваться как в рублях, так и в иностранной валюте. Расчеты, связанные с кредитами в иностранной валюте, учитываются в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу, действующему на дату выписки денежно-расчетных документов. Одновременно эти расчеты отражаются в валюте расчетов и платежей. Курсовые разницы по кредитам в иностранной валюте, в том числе разницы от переоценки задолженности на дату составления баланса, относятся на счет 80 "Прибыли и убытки" или субсчет 83-4 "Курсовые разницы". Курсовая разница определяется как разница между суммой полученного кредита по курсу на день получения его и суммой этого же кредита по курсу на день погашения.

Плата за кредит взимается по ставкам, сложившимся на рынке по краткосрочным кредитам и на рынке капиталов — по долгосрочным кредитам.

При начислении и взыскании процентов за пользование кредитом с 01.01.99 г. в расчет принимается фактическое количество календарных дней в месяце и в году.

Проценты начисляются в размере и в сроки, предусмотренные договором, но не реже одного раза в квартал. Начисление и взыскание процентов авансом в момент выдачи кредита не допускается.

При заключении кредитного договора банк устанавливает размер пеней за просрочку платежа в виде определенного процента в день от суммы просроченной задолженности либо по удвоенной кредитной ставке по основной ссуде.

Затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков, в том числе используемым лизингодателем для осуществления операций лизинга (за исключением ссуд, связанных с приобретением основных средств, нематериальных и внеоборотных активов), относятся на издержки производства и обращения.

Для целей налогообложения затраты по оплате процентов по просроченным кредитам не принимаются, а по оплате непросроченных процентов банков принимаются в пределах учетной ставки ЦБ РФ, увеличенной на три пункта (по ссудам, полученным в рублях).

По ссудам, полученным в иностранной валюте, принята учетная ставка в размере 15%.

Расходы организации по уплате процентов по кредитам банков и иным заемным обязательствам, использованным при осуществлении капитальных вложений, относятся на счет их учета (счет 08). При этом проценты, уплаченные после ввода в действие объектов основных средств и постановки на учет нематериальных активов, подлежат отнесению на чистую прибыль (счет 88). Расходы по уплате процентов по просроченным ссудам осуществляются за счет чистой

прибыли организации (счет 88).

Формы кредитования могут быть разными. Наиболее часто на практике встречаются следующие:

1) банк перечисляет на расчетный счет организации сумму кредита; по истечении срока кредит погашается, т. е. организация перечисляет со своего расчетного счета банку соответствующую сумму;

2) в банке для организации открывается специальный ссудный счет, на который зачисляется выручка организации и с которого оплачиваются поступившие расчетные документы; если средств организации не хватает для расчетов по обязательствам, банк кредитует ее в пределах установленной договором суммы; сумма полученного кредита определяется как разница поступлений и платежей по специальному ссудному счету; расчеты по кредиту производятся в установленный договором период. Такая форма кредитования носит название "контокоррентный кредит";

3) банк открывает организации специальный текущий счет под залог товарно-материальных ценностей или ценных бумаг; в пределах обеспеченного кредита банк оплачивает все счета организации; кредит погашается по первому требованию банка за счет средств, поступивших на счет организации или путем реализации залога. Такая форма кредитования носит название "онкольный кредит";

4) банк предоставляет учетный кредит векселедержателю путем покупки (учета) векселя до наступления срока платежа; владелец векселя получает от банка сумму, указанную в векселе, за минусом учетной ставки, комиссионных платежей и других расходов; закрытие учетного кредита производится на основании извещений банка об оплате векселя;

5) банк приобретает у организации право на взыскание дебиторской задолженности покупателей продукции, работ, услуг данной организации; банк перечисляет организации около 80-90% суммы счетов за отгруженную продукцию, выполненные работы и услуги в момент их предъявления; после получения платежа по этим счетам от покупателей банк перечисляет организации оставшиеся 10-20% суммы счетов за вычетом процентов и комиссионного вознаграждения. Такая форма кредитования носит название "факторинг".

Кредиты банка учитываются на пассивных счетах 90 "Краткосрочные кредиты банков" и 92 "Долгосрочные кредиты банков".

Счета 90 "Краткосрочные кредиты банков",

Д **92 "Долгосрочные кредиты банков"** **К**

Уменьшение задолженности банку	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности банку	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — долг банку по кредитам на начало периода	—
Погашен кредит банка	51, 52	Получен кредит банка	51, 52
		Выставлен аккредитив за счет кредита банка	55
Перечислены проценты	51, 52	Начислены проценты за кредит	08, 10, 12, 06, 58, 20, 26, 44
Положительная курсовая разница, возникающая при погашении кредита	80, 83	Отрицательная курсовая разница, возникающая при погашении кредита	80, 83
Заблокированы суммы факторинговым отделом банка	62 факторинг	Получены заблокированные факторинговым отделом средства организации	51,52

		Отнесены на издержки производства удержанные факторинговым отделом комиссионное вознаграждение и проценты за кредит	20, 26, 44
		Сальдо — долг банку по кредитам на конец периода	—

Учет расчетов с банками по операциям учета (дисконта) векселей ведется на субсчетах к счетам 90 и 92.

Аналитический учет краткосрочных и долгосрочных кредитов ведется по видам кредитов, банкам, предоставившим их, и отдельным кредитам; дисконтированных векселей — по банкам, векселедателям и отдельным векселям.

Для учета контокоррентного кредита используется счет 91 "Специальный ссудный счет".

Д Счет 91 "Специальный ссудный счет" К

Уменьшение задолженности банку	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности банку	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — остаток денежных средств организации на начало периода	—	**Сальдо** — остаток задолженности по кредиту банка на начало периода	—
Выручка от реализации товаров, работ, услуг	62, 76	Оплата счетов поставщиков	60, 76
		Оплата процентов по кредиту	20, 26, 44
Сальдо — остаток денежных средств организации на конец периода	—	**Сальдо** — остаток задолженности по кредиту банка на конец периода	—

Организации могут получать кредиты банков для выдачи займов работникам на индивидуальное жилищное строительство, на строительство садовых домиков, на товары, купленные в кредит, и другие цели.

Д Счет 93 "Кредиты банков для работников" К

Уменьшение задолженности банку	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности банку	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — остаток задолженности по кредитам для работников организации на начало периода	—
Суммы погашения кредитов для работников организации	51	Суммы полученных кредитов для работников организации	73, 51
		Сальдо — остаток задолженности по кредитам для работников организации на конец периода	—

Порядок кредитования работников организации может производиться двумя способами:

1) банк непосредственно оплачивает расчетные документы за товары в кредит и др.; работник возмещает полученный кредит банка;

2) организация получает кредит от банка и выдает работнику заем на индивидуальное строительство, на строительство садовых домиков и др.; работник возмещает заем организации, которая рассчитывается по кредиту с банком.

Учет кредитов банка для работников ведется на пассивном счете 93 "Кредиты банков для работников".

Аналитический учет ведется по видам кредитов банкам и по отдельным кредитам.

Учет коммерческих кредитов

Коммерческие кредиты предоставляются организации поставщиками товаров, работ, услуг в форме вексельного кредита или открытого счета; покупателями товаров организации — в форме аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки оплаты (векселя).

В вексельном кредите поставщик выставляет переводной вексель (тратту), который акцептуется покупателем при получении коммерческих документов, либо покупатель выдает простой вексель (соло) поставщику. В обоих случаях производится отсрочка оплаты проданных товаров на тот срок, который указан в векселе. Отсрочка платежа равнозначна выдаче краткосрочного кредита.

Размер оплаты за кредит определяется либо процентной ставкой, либо разницей валюты векселя и стоимости поставленных товаров (работ, услуг). Для покупателя оба случая представляют собой плату за коммерческий кредит и относятся в себестоимость приобретаемых товарно-материальных ценностей, принятых работ, услуг. Для поставщика полученная плата в виде разницы между валютой векселя и стоимостью товаров или в виде процентов (только по векселям с оплатой "по предъявлении" или "во столько-то времени по предъявлении") представляет собой внереализационный доход.

По отношениям, возникшим после 21.01.97г., проценты по векселям включаются в налогооблагаемую прибыль и облагаются налогом на прибыль в общем порядке.

Полученная плата по срочным векселям в виде разницы представляет собой внереализационный доход, который облагается налогом на прибыль по основной ставке.

Кредит по открытому счету — форма расчетов между поставщиком и покупателем с отсрочкой платежа на определенный срок.

Аванс покупателя (заказчика) поставщику также представляет собой форму коммерческого кредитования. Если договор не был выполнен по вине покупателя, то аванс возвращается ему за вычетом расходов, понесенных поставщиком.

Проценты по коммерческому кредиту включаются в себестоимость приобретаемых товарно-материальных ценностей, принятых работ, услуг.

Учет коммерческого кредита ведется на счетах 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" по соответствующим субсчетам (расчеты по вексельному кредиту, по открытому счету), 61 "Расчеты по авансам выданным", 64 "Расчеты по авансам полученным".

Д **Счет 60 (вексель или открытый счет)** **К**

Уменьшение задолженности поставщикам по векселям или открытому счету	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности поставщикам по векселям или открытому счету	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — остаток задолженности поставщику по векселям или открытому счету на начало периода	—
Оплаченные векселя и тратты; оплата отсроченных платежей	51, 52	Векселя, выданные поставщикам; тратты, акцептованные покупателем; суммы отсроченных платежей	10, 12, 20, 25, 26
		НДС	19

		Доход по векселю	10, 12, 20, 25, 26, 31
		Сальдо — остаток задолженности поставщику по векселям или открытому счету на конец периода	—

Д **Счет 62 (вексель или открытый счет)** **К**

Увеличение задолженности покупателей по векселям или открытому счету	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение задолженности покупателей по векселям или открытому счету	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — остаток задолженности покупателей по векселям или открытому счету на начало периода	—		
Тратты, акцептованные покупателями; векселя, выданные поставщикам; суммы отсроченных платежей	46	Оплаченные векселя и тратты; оплата отсроченных платежей	51, 52
		Убыток при оплате векселя	88
Доход по векселю, открытому счету	80	Претензия по векселю	63
Сальдо — остаток задолженности покупателей по векселям или открытому счету на конец периода	—		

При передаче векселя до окончания его срока (например, учет векселя в банке) и получения денежных средств оформляются бухгалтерские записи:

• получены денежные средства за вексель (получена меньшая сумма):

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" — договорная цена векселя,

88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" — разница между суммой векселя и договорной ценой

К-т счетов 62, 76 (векселя полученные) — общая сумма векселя;

• получены денежные средства за вексель (получена большая сумма):

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" — договорная цена векселя

К-т счетов 62, 76 (векселя полученные) — общая сумма векселя;

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" — разница между договорной ценой и суммой векселя.

При неоплате векселя в срок списывается задолженность по векселю на счет претензий:

Д-т сч. 63 "Расчеты по претензиям" (претензии по векселям)

К-т счетов 62, 76 (векселя полученные).

Если сумма претензии выше, чем сумма векселя, то разница относится на прибыль организации:

Д-т сч. 63 "Расчеты по претензиям" (претензии по векселям) — сумма претензии

К-т счетов 62, 76 (векселя полученные) — сумма векселя

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" — разница между суммой претензии и суммой векселя.

Сумма начисленных расходов по опротестованию векселя относится на финансовые результаты и оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки"

К-т сч. 63 "Расчеты по претензиям",

перечисление расходов по опротестованию векселя -—

Д-т сч. 63 "Расчеты по претензиям"

К-т сч. 51 "Расчетный счет".

Передача векселя другим юридическим или физическим лицам в счет оплаты за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги производится следующим образом:

Д-т счетов 10, 12, 20, 26, 41, 44 — цена товара, работы, услуги,

19 "НДС по приобретенным ценностям" — сумма НДС

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками" — общая сумма поставки;

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками" — общая сумма поставки

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векселя полученные) общая сумма векселя.

Одновременно для контроля за этими векселями делаются записи на забалансовом счете 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные", где они числятся до истечения срока предъявления претензий или получения извещения об их оплате.

Рассмотрим порядок учета некоторых вексельных операций.

Примеры. 1. Доход по векселю является разницей между стоимостью отгруженных товаров и суммой векселя (дисконтный вексель).

Рассмотрим операции по учету векселей у организации, получившей вексель от покупателя его товаров.

Поставщик отгрузил покупателю товары на сумму 1200 руб., в том числе НДС. Покупатель выдал поставщику вексель на 1500 руб. сроком на 30 дней. В валюту векселя включена стоимость товаров с НДС — 1200 руб. и доход по коммерческому кредиту — 300 руб. В бухгалтерском учете будут оформлены записи:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векс) 1500 руб.

К-т счетов 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 1200 руб.

80 "Прибыли и убытки" 300 руб.

Данный доход включается в состав налогооблагаемой прибыли как внереализационный доход.

Поставщик полученный вексель может использовать следующим образом:

ждать оплаты векселя покупателем (вариант 1.1);

учесть вексель в банке (вариант 1.2);

продать вексель (вариант 1.3);

оплатить векселем за приобретенные товары, работ, услуги (вариант 1.4).

Вариант 1.1. Вексель оплачен покупателем в оговоренный срок:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 1500 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векс) 1500 руб.

Вариант 1.2. Полученный срочный вексель учтен в банке через 20 дней после его получения. Сумма полученного кредита под вексель (учетная стоимость векселя)— 1400руб.:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 1400 руб.

К-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 1400 руб.

При передаче векселя в залог полученного кредита делается запись по дебету счета 009 "Обеспечения обязательств и платежей выданные".

После обращения о погашении кредита платежом по векселю банк присылает в организацию извещение о получении платежей по векселю:

Д-т счетов 90 "Краткосрочные кредиты банков" 1400 руб.

88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 100 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателям» и заказчиками" (векс) 1500 руб.

Вариант 1.3. Полученный от покупателя вексель продан через 20 дней по согласованной цене — 1400 руб.:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 1400 руб.

К-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1400 руб.

Со счета 62 (векс) списывается стоимость векселя, равная 1500 руб. —

Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1500 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векс) 1500 руб.

Определен результат от продажи векселя

(1400— 1500 =-100 руб.):

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 100 руб.

К-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 100 руб.

Этот убыток, отраженный на счете 80 как внереализационный расход, не уменьшает налогооблагаемую базу.

Вариант 1.4. Оприходованы материалы от поставщика:

Д-т счетов 10 "Материалы" 1000 руб.

19 "НДС по приобретенным ценностям" 200 руб.

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 1200 руб.

Полученный от покупателя вексель передан поставщику в оплату за поступившие материалы —

Д-т счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 1200 руб.

88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" — 300 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векс) — 1500 руб.

Переданный за товары вексель учитывается на забалансовом счете 009, по истечении сроков исковой давности либо при наступлении извещения об оплате — вексель списывается со счета 009.

Операции по учету векселей у организации, оприходовавшей материалы и выдавшей по ним вексель, отражаются следующим образом.

Выдан вексель за материалы —

Д-т счетов 10 "Материалы" 1000 руб.

10 "Материалы" 300 руб.

19 "НДС по приобретенным ценностям" 200 руб.

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (векс) 1500 руб.

Оплачен выданный вексель —

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (векс) 1500 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 1500 руб.

2. Доход по векселю установлен в виде процента к сумме векселя (процентный вексель). Поставщик отгрузил покупателю товар на сумму 1200 руб. с учетом НДС, от покупателя получен вексель с оплатой "по предъявлении" на сумму 1200 руб., процент по коммерческому кредиту — 20% годовых:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векс) 1200 руб.

К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 1200 руб.

Полученный вексель поставщик может:

• положить и ждать, когда покупатель его оплатит (вариант 2.1);

• учесть в банке (вариант 2.2);

• продать (вариант 2.3);

• оплатить векселем товары, работы, услуги (вариант 2.4).

Вариант 2.1. Оплачен покупателем вексель в срок 30 дней:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 1200 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векс) 1200 руб.

Оплачен покупателем доход по векселю — 20 руб.

$$\left(1200 \cdot \frac{20\%}{100} \cdot \frac{30_{дн}}{360_{дн}}\right).$$

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 20 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 20 руб.

Вариант 2.2. Учтен в банке полученный срочный вексель через 20 дней с момента получения. Кредит банка по учтенному векселю равен 1300 руб.:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 1300 руб.

К-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 1300 руб.

Вексель, переданный в обеспечение кредита, учитывается по дебету счета 009.

Банк взыскал сумму кредита с расчетного счета поставщика через 10 дней —

Д-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 1300 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 1300 руб.

За 10 дней банком взысканы проценты за кредит по ставке 21% годовых — 7, 58 руб.

$$\left(1300 \cdot \frac{21\%}{100} \cdot \frac{10_{дн}}{360_{дн}}\right).$$

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" 7,58 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 7,58 руб.

После погашения кредита вексель возвращается в организацию и производится запись по кредиту счета 009.

Покупатель оплатил стоимость векселя поставщику на 60-й день —

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 1200 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векс) 1200 руб.

Проценты по векселю за 60 дней по ставке 20% годовых составили 40 руб.

$$\left(1200 \cdot \frac{20\%}{100} \cdot \frac{60_{дн}}{360_{дн}}\right).$$

Покупатель оплатил проценты по векселю —

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 40 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 40 руб.

Вариант 2.3. Полученный вексель продан через 40 дней с момента получения по договорной цене 1600 руб. —

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 1600 руб.

К-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1600 руб.

Со счета 62 (векс) списывается стоимость векселя, равная его валюте:

Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1200 руб.
К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векс) 1200 руб.
Определен результат от продажи векселя — 400 руб. (1600 -'1200)
Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 400 руб.
К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 400 руб.
Эта сумма включается в состав налогооблагаемой прибыли.
Вариант 2.4. Оприходованы материалы от поставщиков:
Д-т счетов 10 "Материалы" 1167 руб.
19 "НДС по приобретенным ценностям" 233 руб.
К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 1400 руб.
Передан вексель через 30 дней с момента получения в оплату за материалы, поступившие от поставщиков:
Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 1400 руб.
К-т счетов 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" (векс) 1200 руб.
80 "Прибыли и убытки" 200 руб.

Переданный вексель учитывается на забалансовом счете 009; его списание с данного счета производится либо по истечении сроков давности, либо по получении извещения о его оплате.

У покупателя данные операции с векселями отражаются следующим образом.
Выдан вексель на материалы —
Д-т счетов 10 "Материалы" 1000 руб.
19 "НДС по приобретенным ценностям" 200 руб.
К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (векс) 1200 руб.

При предъявлении к оплате векселя через 30 дней поставщиком у покупателя производятся следующие операции.

Начислен процент по векселю —
Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" 200 руб.
К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (векс) 200 руб. ,
Оплачен начисленный вексель и проценты по нему:
Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" (векс) 1400 руб.
К-т сч. 51 "Расчетный счет" 1400 руб.
За реализованные материалы покупатель может рассчитываться переводными векселями третьих лиц.
У поставщика операция получения переводного векселя третьего лица отражается следующим образом.
Получен переводной вексель третьих лиц на сумму 1500 руб.:
Д-т сч. 58 "Краткосрочные финансовые вложения" 1500 руб.
К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 1500 руб.
Списан НДС по реализованным материалам:
Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 250 руб.
К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС) 250 руб.
У покупателя операция выдачи переводного векселя третьих лиц будет отражена:
поступили материалы от поставщика —
Д-т счетов 10 "Материалы" 1250 руб.
19 "НДС по приобретенным ценностям" 250 руб.
К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 1500 руб.
выдан вексель третьих лиц в погашение задолженности поставщику:
Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 1500 руб.
К-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1500 руб.;
Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 1500 руб;
К-т сч. 58 "Краткосрочные финансовые вложения" 1500 руб.

Д **Счет 61 "Расчеты по авансам выданным"** **К**

Увеличение задолженности дебиторов	Корреспонди-рующий счет	Уменьшение задолженности дебиторов	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — остаток задолженности дебиторов по выданным им авансам на начало периода	—		
Суммы выданных авансов	51, 52	Суммы зачтенных авансов при оплате законченных работ	60

Сальдо — остаток задолженности дебиторов по выданным им авансам на конец периода	—	Возврат авансов	51, 52

Д **Счет 64 "Расчеты по авансам полученным"** **К**

Уменьшение задолженности по авансам полученным	Корреспондирующий счет	Увеличение задолженности по авансам полученным	Корреспондирующий счет
		Сальдо — остаток задолженности по авансам, полученным на начало периода	—
Суммы зачтенных авансов при предъявлении счетов покупателям	62	Суммы полученных авансов	51, 52
Возврат авансов	51, 52	Восстановление НДС по Авансам	68
Начисление НДС по полученным авансам	68		
		Сальдо — остаток задолженности по авансам, полученным на конец периода	—

Учет займов

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Договор займа между организациями заключается в письменной форме независимо от суммы.

Заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов на сумму займа в размерах и порядке, определенных договором, если иное не предусмотрено законом или договором займа. При отсутствии в договоре условия о размере процентов, их размер определяется существующей ставкой банковского процента (ставкой рефинансирования) на день уплаты заемщиком суммы долга. При отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно со дня возврата суммы займа.

Договор займа предполагается беспроцентным, если в нем прямо не предусмотрено иное, в случае передачи заемщику не денег, а вещей, определенных родовыми признаками.

Организация, получившая заем с условием выплаты процентов по нему, покрывает расходы по уплате процентов за счет собственных средств.

Денежные средства, полученные по договорам займа, не включаются в облагаемый оборот по налогу на добавленную стоимость.

Привлечение займов может осуществляться следующими путями:

• получение краткосрочных и долгосрочных займов от заимодавцев (кроме банков) внутри страны и за рубежом в рублях и иностранной валюте;

• выдача финансовых векселей;

• реализация (выпуск) краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг (облигаций).

Займы организаций в виде финансовых векселей возможны в соответствии со ст. 815 ГК РФ. Согласно этой статье в случаях, когда по соглашению сторон заемщиком выдается вексель, удостоверяющий обязательство векселедателя выплатить по наступлении обусловленного срока полученные взаймы денежные суммы, отношения сторон по векселю регулируются законом о переводном и простом векселе.

Проценты, выплачиваемые организациями по финансовым векселям, списываются за счет прибыли, оставшейся в их распоряжении.

Акционерное общество вправе в соответствии с его уставом размещать облигации и иные ценные бумаги, предусмотренные правовыми актами Российской Федерации о ценных бумагах. АО размещает облигации и иные ценные бумаги по решению совета директоров (наблюдательного совета) общества, если иное не предусмотрено его уставом. Облигация удостоверяет право ее владельца требовать погашения облигации (выплату номинальной стоимости или номинальной стоимости и процентов) в установленные сроки. В решении о выпуске облигаций определяются форма, сроки и иные условия о ее погашении.

Облигация должна иметь номинальную стоимость. Номинальная стоимость всех выпущенных обществом облигаций не должна превышать размер его уставного капитала либо величину обеспечения, предоставленную обществу третьими лицами для целей выпуска облигаций. Выпуск облигаций обществом допускается после полной оплаты уставного капитала общества.

Общество может выпускать облигации с единовременным сроком погашения или облигации со сроком погашения по сериям в определенные сроки.

Облигации могут быть именными или на предъявителя. При выпуске именных облигаций общество обязано вести реестр их владельцев. Утерянная именная облигация возобновляется обществом за разумную плату. Права владельца утерянной облигации на предъявителя восстанавливаются судом в порядке, установленном процессуальным законодательством Российской Федерации.

Общество вправе обусловить возможность досрочного погашения облигаций по желанию их владельцев. При этом в решении о выпуске облигаций должны быть определены стоимость погашения и срок, не ранее которого они могут быть предъявлены к досрочному погашению.

Общество не вправе размещать облигации и иные ценные бумаги, конвертируемые в акции общества, если количество объявленных акций общества определенных категорий и типов меньше количества акций этих категорий и типов, право на приобретение которых предоставляют такие ценные бумаги.

Процедура эмиссии облигаций (в том числе конвертируемых облигаций), размещаемых путем подписки, включает следующие этапы:

• принятие эмитентом решения о выпуске облигаций;

• подготовка проспекта эмиссии облигаций (в случае, если государственная регистрация выпуска облигаций сопровождается регистрацией проспекта эмиссии);

• государственная регистрация выпуска облигаций и проспекта их эмиссии (в случае, если государственная регистрация выпуска облигаций сопровождается регистрацией проспекта эмиссии, а именно при открытой подписке, а также при закрытой подписке, если число приобретателей превышает 500 и (или) номинальная стоимость выпуска превышает 50 тыс. минимальных размеров оплаты труда);

• изготовление сертификатов облигаций (в случае размещения облигаций в документарной форме) и (в случае, если государственная регистрация выпуска облигаций сопровождалась регистрацией проспекта эмиссии) раскрытие информации, содержащейся в проспекте эмиссии;

• подписка на облигации;

• регистрация отчета об итогах выпуска облигаций;

• раскрытие информации, содержащейся в отчете об итогах выпуска облигаций (в случае, если государственная регистрация выпуска облигаций сопровождалась регистрацией проспекта эмиссии).

При регистрации эмиссии облигаций уплачивается налог на операции с ценными бумагами в размере 0,8 % от суммы эмиссии.

Учет займов ведется на пассивных счетах 94 "Краткосрочные займы" и 95 "Долгосрочные займы".

Счета 94 "Краткосрочные займы",
95 "Долгосрочные займы"

Д **К**

Уменьшение задолженности по займам	Корреспонди-рующий счет	Увеличение задолженности по займам	Корреспонди-рующий счет

		Сальдо — задолженность по займам и ценным бумагам на начало периода	—
Суммы погашенной задолженности по краткосрочным (долгосрочным) займам	51, 52	Суммы полученных краткосрочных (долгосрочных) займов от заимодавцев, кроме банков	51, 52
Выкуп (погашение) краткосрочных (долгосрочных) ценных бумаг	51, 52	Номинальная стоимость выпущенных краткосрочных (долгосрочных) ценных бумаг	51,52
Положительная курсовая разница	80, 83	Отрицательная курсовая разница	80, 83
		Сальдо — задолженность по займам и ценным бумагам на конец периода	—

Пример.

ЗАО "Долби" зарегистрировало проспект эмиссии на 1000 облигаций номинальной стоимостью 100 руб. Срок обращения облигаций — 5 лет, годовой доход — 20%. При регистрации проспекта эмиссии начислен налог на операции с ценными бумагами 800 руб. (100 000 • 0,8/100) —

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 800 руб.

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (ЦБ РФ) 800 руб.

Данный налог уплачен в бюджет:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (ЦБ РФ) 800 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 800 руб.

Бланки облигаций с пятью степенями защиты были заказаны в АО "Издательское дело". Стоимость работ по изготовлению бланков составила 4000 руб., в том числе НДС — 667 руб.

Была произведена предварительная оплата бланков:

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 4000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 4000 руб.

По накладной изготовленные бланки облигаций приняты от АО "Издательское дело". Учет движения бланков облигаций ведется на забалансовом счете 006 "Бланки строгой отчетности":

Д-т сч. 006 — 1000 шт.; номинал 100 руб.

ЗАО "Долби" заключило договор о распространении облигаций с брокерской фирмой. Комиссионное вознаграждение за распространение составляет 1% от суммы сделок.

В соответствии с договором брокерской фирме по акту переданы 400 бланков облигаций на распространение:

К-т сч. 006 — 400 шт. по номиналу 100 руб.

Брокерская фирма распространила 200 облигаций. Продажная цена облигаций составила 200 руб. при номинале 100 руб. На расчетный счет ЗАО "Долби" от брокерской фирмы поступила стоимость проданных облигаций — 400 руб. ,

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 400 руб. (общая сумма).

К-т счетов 95 "Долгосрочные займы" 200 руб. (номинал)

83 "Доходы будущих периодов" 200 руб. (превышение продажной цены над номинальной)

Начислено вознаграждение брокерской фирме 4 руб. (400 • 1/100), в том числе НДС — 6,68 руб.:

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 4 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 4 руб.

Перечислено вознаграждение брокерской фирме:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 4 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 4 руб.

По акту от брокерской фирмы приняты неиспользованные бланки облигаций:

Д-т сч. 006 — 200 шт. по номиналу 100 руб.

Разница между ценой и номинальной стоимостью реализованных облигаций равномерно в течение 5 лет списывается со счета 83 "Доходы будущих периодов" на счет 80 "Прибыль и убытки". За год эта сумма составляет: 4000 руб.

$$\left(\frac{(200\,руб. - 100\,руб.)\cdot 200\,шт.}{5\,лет}\right)$$

Д-т сч. 83 "Доходы будущих периодов" 4000 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 4000 руб.

Погашение облигаций производится по истечении срока их действия по номинальной стоимости. Например,

погашены 200 облигаций по номиналу 100 руб. через 5 лет:

Д-т сч. 95 "Долгосрочные займы" — 20000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" — 20000 руб.

Проценты по облигациям начисляются от номинальной их стоимости за счет чистой прибыли, а при ее недостаточности — резервного капитала. Проценты по облигациям могут выплачиваться самой организацией либо банком, либо финансовым посредником. Держателям облигаций — физическим лицам — проценты выплачиваются за вычетом подоходного налога. Держателям облигаций — юридическим лицам — проценты перечисляются полностью и включаются ими в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Рассмотрим порядок отражения операций по начислению процентов по облигациям.

Пример. ЗАО "Долби" начислило проценты за год в размере 20% к номинальной стоимости облигаций, эмиссия которых была осуществлена в 1997 г. из которых 50 облигаций номиналом 100 руб. проданы физическим лицам; 150 облигаций номиналом по 100 руб. — юридическим лицам. Проценты по облигациям ЗАО "Долби" выплачивает само.

Проценты по облигациям составили:

по физическим лицам — 1000 руб. (50 • 100 • 20/100);

по юридическим лицам — 3000 руб. (150 • 100 • 20/100).

Д-т счетов 88, 86 — 4000 руб.

К-т счетов 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (физ. лица) 1000 руб.

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (юр. лица) 3000 руб.

Начислен подоходный налог по процентам, начисленным физическим лицам (условно совокупный доход физического лица не превышает 30 000 руб., 1000руб. • 12 / 100 = 120руб.):

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (физ. лица) 120 руб.

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (под. нал.) 120 руб.

Перечислены налоги в бюджет:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (под. нал.) 120 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 120 руб.

Перечислены с расчетного счета на лицевые счета физических лиц и на счета в банках юридических лиц проценты по облигациям за вычетом налогов:

Д-т счетов 76"Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (физ. лица) 880 руб.

76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (юр. лица) 3000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 3880 руб.

ГЛАВА 12

УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

12.1. Нормативное регулирование валютных операций

Принципы осуществления валютных операций в Российской Федерации определены Законом РФ "О валютном регулировании и валютном контроле", а также изданными на его основе нормативными документами. Основным органом валютного регулирования является ЦБ РФ.

Валютные операции включают:

• операции, связанные с переходом права собственности и иных прав на валютные ценности, в том числе операции по использованию в качестве средства платежа иностранной валюты и платежных документов в иностранной валюте;

• ввоз и пересылка в Российскую Федерацию, а также вывоз и пересылка из Российской Федерации валютных ценностей;

• осуществление международных денежных переводов;

• расчеты между резидентами и нерезидентами Российской Федерации (порядок расчетов определяется ЦБ РФ). К валютным ценностям относятся:

• иностранная валюта (денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным платежным средством в соответствующем иностранном государстве или группе государств);

• ценные бумаги в иностранной валюте — платежные документы (чеки, векселя, аккредитивы и др.), фондовые ценности (акции, облигации) и другие долговые обязательства, выраженные в иностранной валюте;

• драгоценные металлы — золото, серебро, платина и металлы платиновой группы в любом виде и состоянии, за исключением ювелирных и других бытовых изделий и лома этих изделий;

• природные драгоценные камни — алмазы, рубины, изумруды, сапфиры и александриты в сыром и обработанном виде, жемчуг, за исключением ювелирных и других бытовых изделий и лома таких изделий.

Операции с иностранной валютой и ценными бумагами в иностранной валюте подразделяются на: текущие валютные операции; валютные операции, связанные с движением капитала.

К **текущим валютным операциям** относятся:

• переводы в Российскую Федерацию и из нее иностранной валюты для расчетов без отсрочки платежа по экспорту и импорту товаров, работ, услуг, а также для расчетов по кредитованию экспортно-импортных операций на срок не более 90 дней;

• получение и представление финансовых кредитов на срок не более 180 дней;

• переводы в Российскую Федерацию и из нее процентов, дивидендов, иных доходов по вкладам, инвестициям, кредитам и другим операциям, связанным с движением капитала;

• переводы неторгового характера в Российскую Федерацию и из нее, включая переводы сумм заработной платы, пенсий, алиментов, наследства и других аналогичных операций.

Текущие валютные операции осуществляются резидентами без ограничений.

К валютным операциям, связанным с движением капитала, относятся:

• прямые инвестиции, т. е. вложения в уставный капитал организации с целью извлечения дохода и получения прав на участие в управлении ею;

• портфельные инвестиции, т. е. приобретение ценных бумаг;

• переводы в оплату права собственности на здания, сооружения и иное имущество, включая землю и ее недра, и иных прав на недвижимость;

• представление и получение отсрочки платежа на срок более 90 дней по экспорту и импорту товаров, работ, услуг (порядок предоставления отсрочки определяется Правителем РФ по согласованию с ЦБ РФ);

• представление и получение финансовых кредитов на срок более 180 дней;

• все иные валютные операции, не являющиеся текущими валютными операциями.

Валютные операции, связанные с движением капитала, осуществляются резидентами в порядке, устанавливаемом ЦБ РФ.

Стоимость имущества и обязательств организации, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету "Учет имущества и обязательств организации, стоимость которых выражена в иностранной валюте". Пересчету в рубли подлежат денежные знаки в кассе, средства на счетах в банках и иных кредитных учреждениях, денежные и платежные документы, финансовые вложения, средства в расчетах (включая заемные) с любым юридическим и

физическим лицом, основные средства, нематериальные активы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, производственные запасы, а также другие активы и пассивы организации, выраженные в иностранной валюте.

Для бухгалтерского учета указанный пересчет в рубли производится по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операций в иностранной валюте.

Датами совершения операций в иностранной валюте считаются:

• для кассовых операций с инвалютой — дата оприходования в кассу или выдачи денежных знаков из кассы организации;

• для банковских операций по валютным счетам — дата зачисления денежных средств на валютный счет в банке или списания их с валютного счета;

• для операций импорта товаров, иного имущества — дата перехода права собственности да импортированные товары, иное имущество к импортеру;

• для импорта услуги — дата фактического потребления услуги;

• для операций реализации товаров, работ, услуг и иного имущества за иностранную валюту — дата отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг и предъявления счетов и иных аналогичных документов покупателю (заказчику);

• для операций реализации товаров, иного имущества, работ, услуг за инвалюту в условиях товарообмена — дата отгрузки (отпуска) товаров, иного имущества, фактического выполнения работ, оказания услуг и предъявления счетов и иных аналогичных документов покупателю (заказчику); дата перехода права собственности на импортированные товары, иное имущество к импортеру, фактического потребления услуг;

• для погашения задолженности в инвалюте по суммам, выданным ранее работникам организации под отчет, — дата утверждения авансового отчета;

• для формирования уставного капитала и образования задолженности его собственников по вкладам в уставный капитал — дата подписания учредительных документов.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе, средств в расчетах в банках и иных кредитных учреждениях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая заемные) с любым юридическим и физическим лицом, остатков средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными соглашениями (договорами), выраженной в инвалюте, в рубли должен производиться не только на дату совершения операции в инвалюте, но и на дату составления бухгалтерской отчетности. Кроме того, стоимость денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в банках и иных кредитных учреждениях, выраженная в инвалюте, может пересчитываться по мере изменения курсов инвалют, котируемых ЦБ РФ.

Пересчет стоимости иного имущества и обязательств, кроме указанного выше, после принятия их к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса инвалют по отношению к рублю не производится.

Возникающие курсовые разницы по указанным выше имуществу и обязательствам, а также погашению дебиторской и кредиторской задолженности, выраженной в инвалюте, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата расчета или за который составлена бухгалтерская отчетность.

Курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, относятся на его добавочный капитал. По всем остальным операциям в инвалюте курсовые разницы могут, зачисляться в прибыль или убыток организации по мере их принятия к учету или единовременно в конце отчетного года (в виде сальдо по счету 83, субсчет 4 "Курсовые разницы").

12.2. Учет кассовых операций в иностранной валюте

Расчеты наличной иностранной валютой за реализуемые физическим лицам товары, работы, услуги на территории Российской Федерации запрещены, кроме представительств иностранных транспортных организаций и магазинов беспошлинной торговли. Поэтому наличная иностранная валюта в кассу организации может быть получена только в разрешенных законом случаях.

В настоящее время наличная иностранная валюта в кассу организации поступает:

• при снятии валюты с текущего валютного счета в уполномоченном банке на командировочные расходы;

• при возврате командируемым остатка неиспользованной валюты.

Поступление инвалюты в кассу и выдача из кассы оформляются приходными и расходными кассовыми ордерами, причем суммы инвалюты показываются в кассовых ордерах одновременно в инвалюте и в рублях, пересчитанных по курсу ЦБ РФ на дату поступления или выдачи инвалюты.

В организации должна вестись только одна кассовая книга, в которой отражаются как рублевые, так и валютные операции. Валютные операции заносятся в кассовую книгу двумя суммами: в инвалюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Итоги за день в кассовой книге должны представляться также в двух суммах (инвалюта и рубли).

Если в разрешенных законодательством случаях организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 "Касса" открываются субсчета по обособленному учету иностранной валюты, на которых операции по наличной иностранной валюте отражаются непосредственно в валюте и в рублях, полученных путем пересчета валюты в рубли по курсу ЦБ РФ на день совершения операции. При составлении баланса остаток валюты в кассе на конец отчетного периода пересчитывается по курсу, действующему на последнее число отчетного периода. Возникающие при пересчете курсовые разницы относятся на счет 80 или на субсчет 83-4:

Д-т сч. 50 "Касса"

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (83) — положительные курсовые разницы;

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (83)

К-т сч. 50 "Касса" — отрицательные курсовые разницы.

12.3. Учет денежных средств на валютных счетах

Порядок открытия валютного счета

Валютные счета открываются резидентами и нерезидентами в банках, имеющих лицензию ЦБ РФ на ведение валютных операций.

Валютные счета могут открываться в следующих свободно конвертируемых валютах: австралийский доллар, австрийский шиллинг, английский фунт стерлингов, бельгийский франк, немецкая марка, голландский гульден, датская крона, итальянская лира, канадский доллар, норвежская крона, доллар США, финляндская марка, французский франк, шведская крона, швейцарский франк, японская иена, евро, испанская песета, греческая драхма, ирландский фунт, португальское эскудо, сингапурский доллар, турецкая лира.

Евро (EUR) — европейская валютная единица, которая базируется на наборе (корзине) валют стран — членов Европейского экономического сообщества. Квота (доля) национальных валют в составе евро определяется экономическим потенциалом стран: их долями в совокупном валовом национальном продукте и товарообороте сообщества. Эта квота подлежит пересмотру один раз в пять лет.

Валютные счета могут также открываться в замкнутых (национальных) валютах в пределах установленных квот на экспорт товаров (работ, услуг) по взаимной договоренности или в валюте клиринговых счетов.

Валютный клиринг — межправительственное соглашение о взаимном зачете встречных требований и обязательств, вытекающих из стоимостного равенства товарных поставок и оказываемых услуг. Он включает в себя набор обязательных элементов, предусмотренных в межправительственном соглашении:

• систему клиринговых счетов, открываемых в уполномоченных банках;

• объем клиринга;

• валюту клиринга — согласованную валюту расчетов;

• объем технического кредита — предельно допустимое сальдо задолженности, необходимое для бесперебойности расчетов;

• систему выравнивания платежей — способ погашения сальдо задолженности;

• схему окончательного погашения сальдо по истечении правительственного соглашения.

Порядок открытия валютного счета в банке аналогичен порядку открытия расчетного

счета.

Операции и формы расчетов по валютным счетам

По экспортно-импортным операциям наиболее часто применяются следующие формы расчетов: банковский перевод; расчеты по открытому счету; расчеты аккредитивами; расчеты по инкассо.

Международные расчеты осуществляются на основе корреспондентских отношений, устанавливаемых между банками стран экспортеров и импортеров. **Корреспондентские отношения** — договорные отношения между банками о совершении платежей и расчетов по поручению друг друга. В банках-корреспондентах открываются корреспондентские счета: НОСТРО — счета наших банков в иностранных банках-корреспондентах; ЛОРО — счета иностранных банков в наших банках.

Расчеты банковскими переводами производятся в следующем порядке. Продавец выписывает счет и в комплекте с другими документами, оговоренными в контракте, отправляет его покупателю по почте. Срок получения документов покупателем зависит от расстояния и может составлять от нескольких дней до двух-трех недель. Покупатель проверяет соответствие документов условиям контракта и дает поручение своему банку перевести деньги со своего счета на счет продавца. Банк покупателя списывает денежные средства со счета клиента и зачисляет их на счет банка-корреспондента, обслуживающего поставщика (счет ЛОРО). Банк покупателя извещает поставщика о переводе ему денег. Банк поставщика зачисляет деньги на счет поставщика, списывая их со счета банка-корреспондента, обслуживающего покупателя (счет НОСТРО).

При расчетах **по открытому счету** продавец поставляет товар покупателю и направляет ему счет на оплату. Покупатель в определенный срок поручает своему банку оплатить по счету поставщика.

Аккредитивная форма расчетов представляет собой обязательство покупателя открыть к установленному в контракте сроку в определенном банке-эмитенте аккредитив в пользу продавца. Банк обязуется перевести на счет продавца деньги против предоставления им согласованного с покупателем комплекта документов, подтверждающих поставку товара в соответствии с условиями контракта. Такой аккредитив называется документарным. Порядок расчетов по аккредитиву следующий. Импортер направляет в свой банк заявление на открытие аккредитива. Условия снятия денег с аккредитива сообщаются банку экспортера (срок действия, сумма, перечень предоставляемых документов).

Экспортер производит отгрузку товаров и передает в банк комплект документов, обычно это коносамент, счет-фактура, страховой полис, сертификат качества и др. Банк проверяет документы, снимает деньги с аккредитива и зачисляет их на счет экспортера. Документы направляются банку импортера, который их проверяет и передает покупателю.

Аккредитивы могут быть разных видов: отзывный — может быть изменен или аннулирован покупателем без согласования с продавцом; безотзывный — не может быть изменен или аннулирован без согласования всех заинтересованных сторон; подтвержденный — имеет дополнительную гарантию какого-то другого банка о платеже по аккредитиву; переводной (трансдирабельный) — дает возможность получить не только экспортеру, но и другим юридическим лицам по его указанию; револьверный (возобновляемый) — открывается не на полную сумму платежа, а на частичные суммы, которые автоматически пополняются по мере осуществления расчетов за очередные партии товаров.

Инкассовая форма расчетов заключается в том, что экспортер поручает своему банку получить от импортера определенную сумму или подтверждение того, что она будет выплачена в указанный срок (получение векселя, акцепт тратт).

Экспортер после отгрузки товара передает в свой банк предусмотренный контрактом комплект документов, который пересылается банку импортера. Банк импортера передает документы для проверки и акцепта импортеру. После акцепта документов импортером банк выдает ему товарораспорядительные документы, списывает деньги со счета импортера и передает их банку экспортера. Банк экспортера зачисляет деньги на счет экспортера.

Учет операций по валютным счетам

На валютном счете организации могут осуществляться следующие операции:

• поступление экспортной выручки;

• обязательная продажа экспортной выручки;

• инициативная продажа инвалюты;

• покупка инвалюты для оплаты импортных поставок и командировочных расходов;

• оплата импортных поставок;

• получение и перечисление взносов в уставный капитал;

• получение и перечисление доходов (дивидендов) от участия в капитале;

• получение и перечисление средств от продажи ценных бумаг и доходов по ценным бумагам;

• получение и погашение кредитов и процентов по ним;

• другие поступления и перечисления.

На валютном счете учет одновременно ведется в валюте и в валюте, пересчитанной в рубли по курсу ЦБ РФ на день совершения операции.

Для учета операций по обязательной продаже валютной выручки в обслуживающем банке открываются два валютных счета: транзитный — для зачисления валютной выручки, ее продажи на внутреннем рынке и оплаты накладных расходов; и текущий — для учета наличия и движения иностранной валюты:

Д Счет 52 "Транзитный валютный счет" К

Поступление валютных средств	Корреспонди-рующий счет	Списание валютных средств	Корреспонди-рующий счет
От покупателей продукции (работ, услуг)	62	В оплату накладных расходов за товары за рубежом	60, 76
		В процессе обязательной продажи валюты	57
		На текущий валютный счет	52 (тек)

Д Счет 52 "Текущий валютный счет" К

Поступление валютных средств	Корреспонди-рующий счет	Списание валютных средств	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — остаток валютных средств на начало периода	—		
С транзитного валютного счета	52 (транз)	Перечисление взносов в уставный капитал	06
Ошибочно зачисленная сумма	63	В оплату комиссионных банку за продажу валюты	48
При покупке валюты (по курсу ЦБ РФ)	76	На командировочные расходы	50
Взносы в уставный капитал	75	Для продажи на внутреннем рынке (по курсу ЦБ РФ)	57
От дебиторов	76	Возврат ошибочно зачисленной суммы	63
Доходы (дивиденды) от участия в капитале	80	В оплату задолженности поставщикам	60, 76
Кредиты банка	90, 92	Поставщикам и подрядчикам аванс	61
		В оплату задолженности: • учредителям • кредиторам	 75 94, 95

Сальдо — остаток валютных средств на конец периода	—	• банку	90, 92

При составлении баланса остатки валюты на валютном счете пересчитываются по курсу ЦБ РФ на последнее число отчетного периода. Выявленные курсовые разницы относятся на счет 80 "Прибыли и убытки" или на субсчет 83-4 "Курсовые разницы" в зависимости от метода учета курсовых разниц, определенного в учетной политике.

Пример. Остаток на счете 52 равен 1200 долл., что в пересчете по курсу 6,10 руб. за 1 долл. составляет 7320 руб. На последнее число месяца курс доллара равен 6,05 руб., поэтому остаток средств на эту дату на счете 52 в рублях составит 7260 руб. Отрицательная курсовая разница, равная 60 руб. (7320 — 7260), относится на дебет счета 80 или 83.

При покупке валюты по рыночному курсу разница между курсом ЦБ РФ и рыночным курсом относится на счет 80 "Прибыли и убытки" непосредственно в момент совершения операции.

Пример. Организация перечислила в уполномоченный банк деньги на покупку 1000 долл. США по договорному (рыночному) курсу 20 руб. за 1 долл. и комиссионное вознаграждение банку в размере 10% от суммы сделки: 22 000 руб. ((1000 • 20) • 1,1). Покупка валюты производится для оплаты импортных материалов. Курс ЦБ РФ на дату зачисления инвалюты на текущий валютный счет организации составил 20,1 руб.:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 22000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 22 000 руб.

Д-т сч. 10 "Материалы" 20000 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 2000 руб.

Д-т сч. 52 "Валютный счет" 81000 долл./20100 руб.

К-г сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 1000 долл./ 20 100 руб.

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 100 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 100 руб.

Для целей налогообложения отрицательный результат от покупки валюты присоединяется к налогооблагаемой прибыли.

При продаже (в том числе обязательной) валюты финансовый результат данной операции относится на счет 80 (положительный — в кредит счета 80, отрицательный — в дебет счета 80). Для целей налогообложения отрицательный результат от продажи валюты присоединяется к налогооблагаемой прибыли.

Пример обязательной продажи валюты по экспортным операциям.

1. Оплачены с валютного счета накладные расходы по экспорту в инвалюте за границей — 200 долл. (курс на день оплаты 5,90 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 43 "Коммерческие расходы" 200 долл. / 1180 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" 200 долл. / 1180 руб.

2. Зачислено на транзитный счет от покупателей экспортной продукции 2000 долл. (курс рубля на момент зачисления — 6,00 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 52 "Валютный счет" (тр) 2000 долл. / 12 000 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 2000 долл. / 12 000 руб.

3. Перечисляется сумма ранее оплаченных накладных расходов с транзитного счета на текущий валютный счет (курс на день перечисления — 6,10 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 52 "Валютный счет" 200 долл. / 1220 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" (тр) 200 долл. / 1220 руб.

4. Списывается курсовая разница на счете 52 в сумме 40 руб. (1220 — 1180)

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 40 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" 40 руб.

5. Перечисляется 75 % валюты с транзитного счета на счет уполномоченного банка для продажи на внутреннем валютном рынке (курс на день перечисления — 6,10 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 57 "Переводы в пути" 1350 долл. / 8235 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" (тр) 1350 долл. / 8235 руб.

6. Перечисляются оставшиеся 25 % валюты с транзитного счета на текущий валютный счет (курс на день перечисления — 6,10 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 52 "Валютный счет" 450 долл. / 2745 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" (тр) 450 долл. / 2745 руб.

7. Списывается курсовая разница по счету 52 в сумме 200 руб. (2000 x 6,00 - 200 • 6,10 - 1350 • 6,10 - 450 • 6,10):

Д-т сч. 52 "Валютный счет" (тр) 200 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 200 руб.

8. Поступила на расчетный счет выручка по биржевому курсу от продажи на внутреннем валютном рынке за вычетом комиссионного вознаграждения банку:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 8390 руб.

К-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 8390 руб.

9. Списывается стоимость проданной валюты по курсу на день зачисления выручки от валюты на расчетный счет — 6,20 руб. за 1 долл. в сумме 8370 руб. (1350 • 6,20):

Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 8370 руб.

К-т сч. 57 "Переводы в пути" 8370 руб.

10. Списывается курсовая разница по счету 57 в сумме 135 руб. (8370 - 8235):

Д-т сч. 57 "Переводы в пути" 135 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 135 руб.

11. Определяется и списывается результат от продажи валюты на счете 48 в сумме 20 руб. (8390 — 8370):

Д-т сч. 48 "Реализация прочих активов" 20 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 20 руб.

12.4. Учет расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте

Командировочные расходы, выдаваемые в иностранной валюте, учитываются одновременно в валюте и в валюте, пересчитанной в рубли по курсу ЦБ РФ на день совершения операции.

Организации вправе без ограничений и специальных разрешений ЦБ РФ покупать иностранную валюту за рубли на внутреннем валютном рынке Российской Федерации для командировочных расходов с обязательным зачислением купленной валюты на текущий валютный счет.

Приобретение наличной иностранной валюты для командировочных расходов не допускается.

Для получения иностранной валюты с валютного счета организация не ранее чем за десять банковских дней до убытия работников в зарубежную командировку представляет в банк заявление, в котором указывает номера и даты приказов по организации о командировании работников за границу. Командируемые за границу работники получают валюту под отчет в кассе организации. При возвращении из командировки остаток неиспользованной валюты работник должен вернуть в кассу организации в валюте. Не израсходованная во время командировки за границей иностранная валюта, возвращенная работником в кассу, сдается в банк на текущий валютный счет и не подлежит обязательной продаже на внутреннем валютном рынке Российской Федерации. В случае превышения суммы использованной валюты над суммой валюты, полученной работником от организации, перерасход валюты на командировку возмещается организацией работнику в валюте или в рублях, полученных путем перерасчета валюты по курсу ЦБ РФ на дату утверждения авансового отчета.

При учете задолженности подотчетного лица выданные суммы валюты учитываются по курсу на день выдачи; отчет подотчетного лица и возврат неиспользованных сумм — по курсу валюты на дату утверждения отчета. Таким образом, на счете 71 "Расчеты с подотчетными лицами" образуется курсовая разница, которая списывается на счет 80 "Прибыли и убытки" или 83, субсчет "Курсовые разницы".

Затраты в иностранной валюте на заграничные командировки учитываются аналогично затратам по командировкам на территории Российской Федерации. Нормы на командировочные расходы по заграничным командировкам регламентируются Правительством РФ.

Суточные выплачиваются при проезде по территории Российской Федерации, включая день пересечения границы при въезде в Российскую Федерацию, в российской валюте; при проезде, включая день пересечения границы при выезде из Российской Федерации, и за время пребывания на иностранной территории — в иностранной валюте.

Работникам, направляемым в служебную командировку за границу, суточные выплачиваются за каждый день пребывания в командировке. При направлении работника в загранкомандировку в две или более страны за день перемещения из страны в страну суточные выплачиваются в размере 100% по нормам и в валюте той страны, куда направляется

командированный.

Расходы на заграничные командировки возмещаются работнику только на основании подтверждающих документов (счета, квитанции, проездные билеты и др.).

Пример (курс валют и нормы являются условными).

1. Подотчетному лицу было выдано на командировку в Швецию — 10 000 шведских крон по курсу ЦБ РФ 0,45 руб. за 1 швед. крону и 700 руб.

2. Подотчетное лицо представило авансовый отчет:

авиабилеты в Стокгольм (туда и обратно, рейс выполняется Аэрофлотом) — 800 руб.;

квитанция гостиницы за 30 дней (норма — до 650 швед. крон в день) — 2500 швед. крон;

суточные по норме за 30 дней (норма — 310 швед. крон в день — 310 швед. крон • 30 дн.) — 9300 швед. крон.

Курс шведской кроны на дату утверждения авансового отчета составил 0,5 руб. за 1 крону.

Расчет по авансовому отчету

Показатель	По норме	Сверх нормы
Авиационные билеты	800 руб.	—
Проживание в гостинице	2500 швед. крон / 1 250 руб.	—
Суточные	9300 швед. крон / 4 650 руб.	—
Итого: в инвалюте	11 800 швед. крон 5 900 руб.	
в рублях	800 руб.	

Отражаем операции на счетах.

1. Выдано под отчет:

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 700 руб.

К-т сч. 50 "Касса" 700 руб.;

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 10000 швед. крон / 4500 руб.

К-т сч. 50 "Касса" 10000 швед. крон / 4500 руб.

2. Расходы по авансовому отчету:

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" 6700 руб.

К-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 800 руб. и 11800 швед. крон / 5900 руб.

3. Возвращен подотчетному лицу перерасход аванса в валюте в рублевом эквиваленте 900 руб. (1800 швед. крон • 0,5):

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 900 руб.

К-т сч. 50 "Касса" 900 руб.

5. Списана положительная курсовая разница по счету 71 в размере 500 руб.(4500 + 900 - 5900):

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 500 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 500 руб.

Организация может выдавать под отчет на загранкомандировки не только наличную инвалюту, но и дорожные чеки.

Дорожные чеки — платежные документы в иностранной валюте. Они приобретаются за счет валютных средств, имеющихся на текущих валютных счетах, либо специально приобретенных валютных средств для оплаты командировочных расходов. Дорожные чеки приходуются в кассу и затем выдаются под роспись командируемому работнику.

Оприходование в кассу и выдача дорожных чеков под отчет отражаются в учете на счете 56 "Денежные документы" по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Возникающие курсовые разницы при переоценке дорожных чеков, находящихся в кассе, списываются на счет 80 или 83, субсчет 4.

Командируемый работник в течение 10 дней после возвращения из командировки должен сдать авансовый отчет. При наличии перерасхода по авансу задолженность перед командируемым работником может погашаться либо инвалютой, либо путем выдачи эквивалента в рублях по курсу ЦБ РФ на дату утверждения авансового отчета. При неполном использовании дорожных чеков сумма задолженности подотчетного лица погашается путем внесения в кассу наличной иностранной валюты или дорожных чеков.

Не позднее 20 дней со дня возвращения работника из загранкомандировки организация

обязана, сдать неиспользованные инвалюту и дорожные чеки в банк и представить ему отчет о командировке.

Пример. Организацией были приобретены дорожные чеки на сумму 1 000 долл. США (курс ЦБ РФ — 15 руб. за 1 долл.) и выданы работнику в этот же день на командировку в США на 10 дней (цифры условные):

Д-т сч. 56 "Денежные документы" 1000 долл. / 15 000 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" 1000 долл. / 15 000 руб.;

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 1000 долл. / 15 000 руб.

К-т сч. 56 "Денежные документы" 1000 долл. / 15 000 руб.

После возвращения из командировки работник отчитался на сумму 1200 долл. США (курс ЦБ РФ на дату утверждения отчета — 20 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 26 "Общехозяйственные расходы" 1200 долл. / 24 000 руб.

К-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 1200 долл. / 24 000 руб.

Перерасход возвращен работнику в рублях по курсу ЦБ РФ на дату утверждения отчета (200долл. • 20 руб.= 4 000 руб.):

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 4 000 руб.

К-т сч. 50 "Касса" 4 000 руб.

Курсовая разница по счету 71 списывается на счет 80 или 83, субсчет 4, в соответствии с учетной политикой:

Д-т сч. 71 "Расчеты с подотчетными лицами" 5 000 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (83) 5 000 руб.

12.5. Учет импортных операций

Порядок оформления импортных сделок

Импортные поставки материальных ценностей оформляются контрактом, в котором оговариваются: вид поставляемого товара; его цена; сумма контракта; вид и сроки поставки; условия платежа и форма расчетов; гарантии продавца; штрафные санкции при нарушении условий контракта; порядок возмещения убытков; страхование; форс-мажор; порядок разрешения споров.

Импортная стоимость товара, указываемая в счете-фактуре иностранного поставщика, определяется условиями поставки по контракту.

Основными условиями импортных поставок железнодорожным транспортом являются: франко-завод (франко-склад) продавца; франко-склад покупателя; франко-вагон станция отправления поставщика; франко-вагон пограничная станция страны продавца; франко-вагон станция-назначения покупателя.

Условия импортных поставок формируются на основе международных торговых условий "Инкотермс", установленных Международной торговой палатой.

Эти условия сгруппированы в четыре базисные категории:

группа E включает условия EXW, согласно которым покупатель получает готовый к отправке товар на складе (заводе продавца);

группа F содержит условия, согласно которым продавец обязан доставить товар до транспортных средств, указанных покупателем (FCA, FAS, FOB);

группа C содержит условия, согласно которым продавец должен заключить договор перевозки, однако не несет риска потери или повреждения товаров и дополнительных расходов после отгрузки или отправки товаров (CFR, CIF, CPT, CIP);

группа D содержит условия, согласно которым продавец несет все риски и затраты, связанные с доставкой груза в пункт назначения (DAF, DES, DEQ, DDU, DDP).

В соответствии с этими условиями четко определяется, кто организует и оплачивает перевозку товара от продавца к покупателю, несет риск при осуществлении этих функций и при гибели и порче товара. Наибольшее распространение в перевозках морским и внутренним водным транспортом в настоящее время получили условия, приведенные в таблице на с. 403.

Условия поставки "Инкотермс"

Группа	Обозначение условия	
	в терминах "Инкотермс"	в переводе

E	EXW — Ex Works (... named place)	Франко-завод (... в обусловленном пункте)
F	FCA — Free Carrier (... named place) FAS — Free Alongside Ship (... named port of shipment) FOB — Free or Board (... named port of shipment)	Свободно у перевозчика (... в обусловленном пункте) Свободно вдоль борта судна (... в указанном порту отгрузки) Свободно на борту (... в указанном порту отгрузки)
C	CFR — Cost and Freight (... named port of destination) GIF — Cost, Insurance and Freight (... named \ port of destination) CPT — Carriage Paid to (... named place of destination) CIP — Carriage and Insurance Paid to (... named place of Destination)	Стоимость и фрахт (... в поименованном порту назначения) Цена, страхование и фрахт (... до указанного порта назначения) Перевозка оплачена до ... (указанного места назначения) Перевозка и страхование оплачены до (... указанного места назначения)
D	DAF — Delivered at Frontier (... named place) DES — Delivered ex Ship (... named port of destination) DEQ — Delivered ex Quay (Duty Paid) (... named port of destination) DDL) — Delivered Duty Unpaid (... named place of destination) DDP — Delivered Duty Paid (... named place of destination)	Доставлено до границы (... поименованный пункт) Доставлено с судна (... в указанном порту назначения) Доставлено до причала (включая оплату пошлины) (... указанного порта назначения) Доставлено, пошлины не оплачены (... в указанном месте назначения) Доставлено, включая оплату пошлины (... в указанном месте назначения)

Характеристика некоторых условий поставок "Инкотермс"

Наименование условий	Обязанности Продавца	Обязанности покупателя	Момент перехода риска, порчи и гибели товара на покупателя
ФАС (франко вдоль борта судна)	Поставка товара на пристань, расположение его вдоль борта судна; получение документов от экспедитора	Фрахтование судна и оплата фрахта; получение экспортных лицензий и оплата экспортных пошлин	Расположение товаров вдоль борта судна на причале или в лихтере
ФОБ (франко-борт судна)	Поставка товара на борт судна; предоставление лицензии на экспорт и оплата всех расходов по погрузке товара на борт судна	Фрахтование судна и оплата фрахта; предоставление судна в установленный срок; оплата расходов по разгрузке товара в порту назначения	Пересечение товаром борта судна в порту отправления

КАФ (стоимость и фрахт)	Организация перевозки и оплата ее до места назначения; поставка товара на борт судна; получение экспортных лицензий и оплата экспортных пошлин; передача покупателю счета и коносамента; оплата расходов по отгрузке товара на судно и по разгрузке	Получение счета от покупателя и коносамента; оплата расходов по разгрузке (определяется в договоре)	Пересечение товаром борта судна в порту отгрузки
СИФ (стоимость товара, страхование и фрахт)	Организация транспорта; оплата фрахта до порта назначения; погрузка товара на борт судна; получение экспортных лицензий и оплата экспортных пошлин; страхование товара на время перевозки и оплата страховых премий, передача покупателю счета, коносамента и страхового полиса; оплата расходов по погрузке и разгрузке товара	Принятие счета, коносамента и страхового полиса, принятие товара	Пересечение товаром борта судна в порту отгрузки

Основными формами расчетов, применяемыми по импорту, являются: предоплата; инкассо; расчеты через аккредитивы; открытый счет.

В соответствии с законодательством РФ осуществляется валютный контроль за обоснованностью платежей в иностранной валюте за импортируемые товары.

Импортер обязан ввезти оплаченный импортный товар в Российскую Федерацию в сроки, установленные контрактом, но не позднее 90 календарных дней с даты перевода средств. В случае непоставки оплаченного товара импортер обязан обеспечить возврат переведенных за границу средств. За невыполнение указанных требований импортер несет финансовую ответственность перед государством в размере всей суммы произведенной оплаты. Превышение 90 дней в завозе товара или возврате средств допускается в соответствии с порядком, определенным Правительством РФ по согласованию с ЦБ РФ.

Оплата импортируемого товара по контракту импортера может осуществляться только со счета импортера в банке импортера и только банком импортера и/или банком-корреспондентом, действующим по его поручению. Банк, не являющийся банком импортера, при выдаче кредитов в иностранной валюте импортеру для оплаты товаров по контракту обязан перечислять средства по кредиту на текущий валютный счет импортера в банке импортера. Оплата импортируемого товара иным банком, чем банк импортера или банк — его корреспондент, действующий по поручению последнего, или со счета третьего лица, не являющегося импортером, допускается только при наличии у импортера разрешения (лицензии) ЦБ РФ на осуществление такой операции.

За выполнение функций агента валютного контроля по импортным контрактам банк импортера вправе взимать плату с импортера в размере, не превышающем 0,15% суммы контракта.

В данную сумму не входят вознаграждение банка импортера за выдачу гарантии валютного контроля и иные платежи по договорным отношениям между банком импортера и импортером, возникающим в связи с выдачей указанной гарантии.

Плата за выполнение функций агента валютного контроля взимается банком импортера с текущего валютного счета импортера не ранее осуществления первого платежа в иностранной валюте за импортируемые по данному контракту товары. По каждому контракту импортер оформляет паспорт импортной сделки в двух экземплярах. Вместе с копией контракта паспорт

импортной сделки представляется в банк импортера. Банк проверяет представленные документы и подписывает оба экземпляра паспорта импортной сделки, первый из которых возвращается импортеру, а второй остается в банке. С подписанием паспорта импортной сделки банк импортера принимает данный контракт на расчетное обслуживание и контролирует обоснованность платежей в иностранной валюте за импортируемые по этому контракту товары.

Для таможенного оформления товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации, организация представляет в таможенный орган одновременно с грузовой таможенной декларацией ксерокопию паспорта импортной сделки, заверенную банком. В таможенном, органе проверяются представленные документы и при отсутствии расхождений между ними и выполнении организацией требований таможенного законодательства должностное лицо, осуществляющее таможенное оформление импортных товаров, подписывает копию паспорта импортной сделки и ксерокопию грузовой таможенной декларации, скрепляя их своей личной номерной печатью. Подписанные документы остаются в делах таможни. Подписанный и заверенный экземпляр грузовой таможенной декларации в течение месяца с даты завершения таможенного оформления импортируемого товара передается импортером в банк для подтверждения ввоза товара на территорию Российской Федерации.

В соответствии с контрактом оплата импортных товаров может быть произведена:

• после завершения таможенного оформления;

• после отгрузки товара в адрес покупателя, но до завершения таможенного оформления;

• до отгрузки товара в адрес покупателя (предоплата).

При условии оплаты импортного товара после завершения таможенного оформления банк при наличии соответствия данных паспорта импортной сделки, грузовой таможенной декларации и платежных инструкций импортера производит оплату.

При условии оплаты импортного товара после отгрузки до завершения таможенного оформления банк до осуществления платежа за импортируемые товары должен получить от импортера комплект следующих коммерческих документов:

а) оригинал коммерческого счета-фактуры, содержащего наименование и адреса продавца-нерезидента и импортера, дату и номер контракта, краткое описание проданного товара, базис поставки, общую сумму, подлежащую оплате импортером за отгруженные товары;

б) транспортный документ (океанский коносамент; коносамент, покрывающий перевозку морем; коносамент (документ) на смешанные перевозки; коносамент, покрывающий перевозку от порта до порта; авианакладная; смешанный грузовой коносамент FIATA; почтовая квитанция и курьерская расписка; погрузочный ордер; накладная на наземную перевозку груза; другие транспортные документы, принятые в международной практике).

Банк импортера проверяет соответствие данных паспорта импортной сделки сведениям счета-фактуры и транспортного документа. При отсутствии расхождений банк проводит оплату импортируемого товара.

При использовании аккредитивной формы расчетов сохраняются указанные выше требования.

Оплата импортером импортируемых товаров до их отгрузки в адрес получателя в Российской Федерации возможна в одном из следующих случаев:

а) при выдаче банком импортера гарантии валютного контроля;

б) при непревышении суммы предоплаты предельной суммы, разрешенной ЦБ РФ к переводу без гарантии валютного контроля в течение одной рабочей недели.

В зависимости от состояния платежного баланса Российской Федерации и складывающейся практики внешнеторговых расчетов резидентов Российской Федерации ЦБ РФ может пересматривать максимально допустимый размер предоплаты, разрешенный к переводу без гарантии валютного контроля со стороны банка импортера;

в) при наличии разрешения ЦБ РФ.

ЦБ РФ выдает разрешение на оплату товаров импортерами до их отгрузки в Российскую Федерацию только в исключительных случаях при импортных закупках, осуществляемых по решению Правительства РФ, при невозможности осуществить закупку необходимых товаров без предоплаты и, как правило, при поручительстве Правительства РФ, в соответствии с которым Правительство РФ берет на себя ответственность за надлежащее исполнение сделки.

Между банками импортеров и Государственным таможенным комитетом РФ производится

взаимный обмен информацией о произведенных платежах и о ввезенных товарах, осуществляется их сверка и на основе выявленных отклонений принимаются меры воздействия на импортера, предусмотренные нормативными документами.

Синтетический учет импортных операций

При поступлении импортных товаров (оборудования, основных средств, материалов, МБП, товаров для перепродажи) от поставщика в бухгалтерском учете делается следующая запись:

Д-т счетов 07, 08, 10, 12, 41

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Данная запись показывается в инвалюте на сумму контрактной стоимости приобретенных товаров и в рублях по курсу ЦБ РФ, действующему на момент перехода права собственности на товары к импортеру.

При закупках импортных товаров их покупная стоимость рассчитывается исходя из контрактной стоимости и накладных расходов, оплачиваемых как в рублях, так и в инвалюте. К накладным расходам, оплачиваемым в инвалюте, относятся:

• расходы на перевозку, перевалку, страхование, хранение, естественную убыль в пределах норм, посреднические операции за границей;

• таможенные сборы в инвалюте на таможне Российской Федерации в размере 0,05% таможенной стоимости товара. К накладным расходам в рублях относятся:

• расходы на перевозку, перевалку, страхование, хранение, естественную убыль в пределах норм на территории Российской Федерации;

• таможенные сборы в рублях в размере 0,1% таможенной стоимости товара.

На сумму накладных расходов делается следующая бухгалтерская запись:

Д-т счетов 07, 08, 10, 12, 41

К-т счетов 60, 76.

Расходы в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции.

Импортер на таможне также оплачивает следующие таможенные платежи: таможенную пошлину, акциз, НДС.

Таможенные платежи исчисляются от таможенной стоимости товаров, которая включает в себя контрактную стоимость товара и накладные расходы в инвалюте, оплаченные за границей.

Таможенная пошлина включается в стоимость приобретенного товара:

Д-т счетов 07, 08, 10, 12, 41

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (ТП).

Акциз, уплачиваемый на таможне по приобретенным основным средствам, материалам, используемым для производства неакцизных товаров, товарам, включается в стоимость этих материальных ценностей бухгалтерской записью:

Д-т счетов 08, 10, 41

К-т сч. 76 (АТ).

Акциз, уплачиваемый на таможне по материалам, используемым для производства подакцизных товаров, не включается в стоимость материалов, а учитывается на счете 19, субсчет "Акциз, уплаченный на таможне" (дебет счета 19 (АТ), кредит счета 76 (АТ)).

Затем, по мере изготовления готовой подакцизной продукции, акциз, уплаченный на таможне, списывается в зачет бюджету по акцизному налогу (дебет счета 68(А), кредит счета 19 (АТ)).

НДС, уплачиваемый на таможне, по приобретенному имуществу, по товарам для оптовой торговли, оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям" (НДС-Т)

К-т сч. 76 (НДС-Т).

НДС, уплачиваемый на таможне, по товарам, приобретаемым для розничной торговли, включается в стоимость товара —

Д-т сч. 41 "Товары"

К-т сч. 76 (НДС-Т).

НДС, учтенный по дебету счета 19 (НДС-Т) при оприходовании материальных ценностей,

после оплаты НДС на таможне, независимо от оплаты поставщикам, списывается в зачет бюджету:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС)

К-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям" (НДС-Т).

Оплата поставщику за импортный товар, накладных расходов, таможенных пошлин, акцизов, НДС отражается бухгалтерской записью:

Д-т счетов 60, 76, 76 (ТП),76 (АТ), 76 (НДС-Т)

К-т счетов 51, 52.

Пересчет сумм, уплачиваемых в инвалюте, в рубли производится по курсу ЦБ РФ на дату совершения операции. Возникшие курсовые разницы на счетах расчетов списываются на счет 80 или счет 83 в соответствии с учетной политикой:

• положительная курсовая разница —

Д-т счетов 60, 76, 76 (ТП), 76 (АТ), 76 (НДС-Т)

К-т счетов 80, 83;

• отрицательная курсовая разница —

Д-т счетов 80, 83

К-т счетов 60, 76, 76 (ТП), 76 (АТ), 76 (НДС-Т).

Для составления бухгалтерской отчетности стоимость импортных товаров принимается в оценке в рублях по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату совершения операции в иностранной валюте, результатом которой стало принятие имущества к бухгалтерскому учету. Пересчет стоимости имущества после принятия его к бухгалтерскому учету в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю не производится.

12.6. Учет экспортных операций

Порядок оформления экспорта продукции (работ, услуг)

Продукция считается экспортной, если она продается иностранному юридическому или физическому лицу.

Организация может также осуществлять экспорт работ (строительство объектов за границей) и экспорт услуг (инжиниринговые услуги, обучение специалистов и др.).

Экспортные сделки оформляются контрактом, содержащим права, обязанности и ответственность партнеров по сделке.

Экспортная поставка товара — возмездная передача товара продавцом покупателю во исполнение договора купли-продажи. Основными условиями поставок могут быть при железнодорожных перевозках — франко-склад продавца или покупателя; франко-вагон-станция отправления; франко-вагон-пограничная станция продавца; франко-вагон-станция назначения; при морских перевозках — ФОБ, СИФ, КАФ и др. Основными формами расчетов по экспортным поставкам могут быть общепринятые в мировой практике формы: предоплата, инкассо, аккредитив, открытый счет.

Для осуществления контроля за поступлением валютной выручки по экспорту в Российской Федерации разработан порядок, в соответствии с которым экспортеры обязаны составлять паспорта сделок. Паспорт сделки оформляется в двух экземплярах и вместе с оригиналом контракта (или соответствующим образом заверенной копией) передается в банк. Банк проверяет соответствие данных паспорта сделки условиям контракта, подписывает оба экземпляра и возвращает первый экземпляр паспорта сделки вместе с оригиналом (или копией) контракта экспортеру. Второй экземпляр паспорта сделки остается в банке. Подписание банком паспорта сделки означает, что банк принимает данный контракт на обслуживание и будет контролировать поступление валютной выручки от экспортера товаров по этому контракту. Экспортер получает от банка заверенную банком ксерокопию паспорта сделки, необходимую для представления в таможенный орган.

Заблаговременно до представления в таможню экспортной продукции к таможенному оформлению экспортер представляет в таможенный орган копию грузовой таможенной декларации и заверенную банком ксерокопию паспорта сделки. При поступлении экспортной продукции таможенный орган сверяет данные паспорта сделки с данными грузовой таможенной декларации. В случае отсутствия расхождений между документами и при выполнении

экспортером требований таможенного законодательства Российской Федерации должностное лицо таможенного органа подписывает копию паспорта сделки и копию грузовой таможенной декларации и ставит на них личную номерную печать. Подписанные копии паспорта сделки вместе с экземпляром грузовой таможенной декларации остаются в делах таможни. Копия грузовой таможенной декларации передается экспортеру, который представляет ее в банк в десятидневный срок со дня выпуска товаров таможенными органами.

Таможенные органы и банки, обслуживающие экспортеров, осуществляют взаимный обмен информацией о вывозе товаров и о поступившей валютной выручке, сверяют эти данные и формируют оперативные и статистические сведения, необходимые для осуществления валютного контроля.

Данная информация направляется Федеральной службе валютного и экспортного контроля, Министерству РФ по налогам и сборам. Прокуратуре РФ для проведения расследования случаев нарушения норм валютного регулирования и применения установленных законом Российской Федерации санкций.

Синтетический учет реализации экспортной продукции

Отражение в учете экспортных операций производится следующим образом. При отгрузке продукции (товаров) российской организацией, до перехода права собственности к иностранному покупателю, продукция (товары) отражаются на счете 45 "Товары отгруженные" по фактической производственной себестоимости (покупной стоимости товаров):

Д-т сч. 45 "Товары отгруженные"
К-т счетов 40 "Готовая продукция"
41 "Товары".

Расходы, связанные с реализацией продукции (товаров), такие, как транспортные, погрузочно-разгрузочные и другие, отражаются на счетах 43 или 44 с выделением НДС:

Д-т счетов 43 "Коммерческие расходы"
44 "Издержки обращения" — цена услуги
19 "НДС по приобретенным ценностям" — НДС по услуги
К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" — общая сумма.

При таможенном оформлении экспортных товаров производится начисление и оплата:

• таможенной пошлины;
• таможенных сборов в рублях в размере 0,1 % таможенной стоимости товара;
• таможенных сборов в валюте в размере 0,05 % таможенной стоимости товара.

Начисление таможенных платежей отражается в учете следующим образом:

•таможенной пошлины (дебет счетов 43, 44, кредит счета 76(ТП)).
•таможенных сборов (дебет счетов 43, 44, кредит счета 76(ТП)).

Оплата таможенных платежей в учете отражается записью:

Д-т сч. 76 (ТП)
К-т счетов 51 "Расчетный счет"
52 "Валютный счет".

Возникающие курсовые разницы на счетах 76 (ТП) и 76 при оплате таможенных сборов в иностранной валюте списываются на счет 80 или 83 в соответствии с учетной политикой.

При переходе права собственности к иностранному покупателю в соответствии с условиями поставки отгрузка товаров отражается по счету реализации по конкретной стоимости в инвалюте и в рублях, перечисленных по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"
К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Затраты по отгруженным товарам списываются на счет реализации бухгалтерской записью:

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"
К-т счетов 45 "Товары отгруженные"
43 "Коммерческие расходы".

На счете 46 определяется финансовый результат, который списывается на счет 80:

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)"
К-т сч. 80 "Прибыли и убытки".

Полученная прибыль включается в налогооблагаемую базу по налогу на прибыль в соответствии с принятым в учетной политике вариантом определения момента реализации: по отгрузке или по оплате.

Поступление валютной выручки на транзитный счет российского предприятия отражается в учете в инвалюте и в рублях, пересчитанных по курсу ЦБ РФ на дату зачисления на счет:

Д-т сч. 52 "Валютный счет" (ТР)

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Возникающие курсовые разницы на счете 62 списываются на счет 80 или 83 в соответствии с учетной политикой.

Полученная валютная выручка подлежит обязательной продаже на внутреннем валютном рынке в соответствии с действующим порядком.

Все организации, включая предприятия с участием иностранных инвестиций, обязаны установленную часть своей валютной выручки продать на внутреннем валютном рынке через уполномоченные банки по рыночному курсу рубля. Порядок продажи валюты устанавливается ЦБ РФ. Валюта должна быть продана не позднее чем через 7 дней после поступления валютной выручки.

Принят следующий порядок обязательной продажи организациями части экспортной выручки:

• при поступлении валютной выручки она зачисляется на транзитный валютный счет, открываемый организации в уполномоченном банке;

• разрешается с транзитного счета оплатить накладные расходы в инвалюте по экспортируемой продукции за границей (транспортировка, страхование, экспедирование грузов, оплата таможенных процедур);

• по поручению организации установленную часть поступившей валюты за минусом накладных расходов с транзитного счета перечисляют для продажи на внутреннем рынке;

• оставшаяся часть валюты по поручению организации с транзитного счета перечисляется на ее текущий валютный счет.

В случае, если организации, в том числе посреднические организации, произвели оплату накладных расходов со своих текущих валютных счетов, то на сумму фактически произведенных платежей средства в иностранной валюте с транзитных валютных счетов переводятся на текущие валютные счета организации (посреднических организаций);

• на расчетный счет организации уполномоченным банком перечисляется выручка за проданную валюту;

• за операцию продажи уполномоченный банк взимает комиссионное вознаграждение (не более 1,3% от суммы сделки).

При представлении в налоговый орган документов, подтверждающих экспорт (контракт или копия контракта, выписка банка о поступлении выручки от реализации товаров, грузовая таможенная декларация или ее копия с отметками таможни, осуществившей выпуск товара в режиме экспорта, и пограничной таможни, копии транспортных, или товаросопроводительных, или таможенных документов, (подтверждающих вывоз товаров за пределы государств — участников СНГ) организация-экспортер имеет право произвести зачет НДС, уплаченного поставщикам и на таможне по материалам, использованным на производство экспортных товаров (при наличии их раздельного учета). При этом оформляется (бухгалтерская запись:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС)

К-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям".

При получении от иностранного партнера авансов и предоплат по экспортным товарам, работам, услугам, российская организация должна начислить НДС по ставке 16,67 % к полученной сумме в валюте, которая пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату зачисления средств:

Д-т сч. 64 "Расчеты по авансам полученным"

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС).

Затем производится оплата НДС. Пересчет долга по НДС в рубли производится по курсу ЦБ РФ на день оплаты и оформляется бухгалтерской записью:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС)

К-т сч. 51 "Расчетный счет".

Возникающие на счете 68 (НДС) курсовые разницы списываются на счет 80 или 83.

После сдачи в налоговый орган документов, подтверждающих реальный экспорт, российская организация производит зачет НДС, уплаченного в бюджет по авансам и предоплатам по экспортным поставкам.

НДС, отраженный на счете 64, пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату подтверждения экспорта (дебет счета 68 (НДС), кредит счета 64).

Возникающие курсовые разницы на счете 68 (НДС) и 64 относятся на счет 80 или 83.

Порядок оформления внешнеторговых бартерных сделок

Под внешнеторговыми бартерными сделками понимаются совершаемые при осуществлении внешнеторговой деятельности сделки, предусматривающие обмен эквивалентными по стоимости товарами, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности. К бартерным сделкам не относятся сделки предусматривающие использование при их осуществлении денежных или иных платежных средств.

Бартерные сделки совершаются в простой письменной форме путем заключения двустороннего договора мены, который должен соответствовать следующим требованиям:

• договор должен иметь дату и номер;

• договор оформляется в виде одного документа (за исключением бартерных сделок, заключаемых в счет выполнения международных соглашений, в этом случае допускается оформление договора в виде нескольких документов, в которых должны содержаться сведения, позволяющие отнести договор к конкретному соглашению, а также установить взаимосвязь этих документов в целях определения условий исполнения бартерной сделки);

• в договоре должны быть определены:

номенклатура, количество, качество, цена товара по каждой товарной позиции, сроки и условия экспорта, импорта товаров;

перечень работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, их стоимость, сроки выполнения работ, момент предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности;

перечень документов, представляемых российскому лицу для подтверждения факта выполнения работ, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности;

порядок удовлетворения претензий в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения сторонами условия договора.

При совершении бартерных сделок экспорт товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности может быть осуществлен только после оформления паспорта бартерной сделки в Министерстве внешнеэкономических связей России (МВЭС).

Таможенное оформление товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации в счет исполнения бартерных сделок, осуществляется при условии предоставления в таможенные органы Российской Федерации паспорта бартерной сделки.

Паспорт бартерной сделки оформляется на каждый договор, заключенный российской организацией. Причем паспорт бартерной сделки оформляется до осуществления экспорта товаров, работ, услуг и до начала таможенного оформления товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации в счет исполнения внешнеторговых бартерных сделок.

Для оформления паспорта бартерной сделки организация направляет уполномоченному Министерства внешнеэкономических связей РФ в регионе заявление, к которому прилагаются следующие документы:

• два экземпляра паспорта бартерной сделки, составленного по установленной форме (подписанного и удостоверенного печатью организации);

• оригинал договора (изменения и/или дополнения к договору), на основании которого был составлен паспорт и их удостоверенные копии (удостоверенные копии документов остаются в Управлении уполномоченного МВЭС России в регионе);

• удостоверенная копия документа о государственной регистрации организации;

• копии учредительных документов при первом обращении;

• копия документа, подтверждающего учет организации органами государственной

статистики;

• копия международного договора Российской Федерации, если договор, на основании которого составлен данный паспорт, заключен во исполнение международного договора Российской Федерации;

• удостоверенный организацией перевод договора при отсутствии оригинала договора на русском языке (остается в Управлении уполномоченного МВЭС России в регионе).

Уполномоченный МВЭС России в регионе подписывает и удостоверяет печатью два экземпляра паспорта бартерной сделки, один из которых выдается организации, второй экземпляр остается в Управлении уполномоченного МВЭС России в регионе.

В установленные законодательством Российской Федерации сроки российские организации, заключившие бартерные сделки и подписавшие паспорта бартерных сделок, обязаны обеспечить ввоз на таможенную территорию России эквивалентных по стоимости товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности с подтверждением факта ввоза соответствующими документами. Сроки, установленные законодательством Российской Федерации, исчисляются с даты выпуска экспортируемых товаров таможенными органами России либо с момента выполнения работ, предоставления услуг и прав на результаты интеллектуальной деятельности.

Превышение установленных сроков и выполнение иностранным лицом встречного обязательства способом, не предусматривающим ввоза на таможенную территорию Российской Федерации товаров, работ, услуг, результатов интеллектуальной деятельности, допускаются лишь при условии получения разрешения, выдаваемого Министерством внешних экономических связей РФ.

Несоблюдение данного требования, которое является условием таможенного режима экспорта, рассматривается как нарушение таможенных правил. К нарушителям таможенные органы применяют меры, предусмотренные Таможенным кодексом РФ (наложение штрафа, взыскание стоимости товаров и транспортных средств и др.).

Учет реализации по бартеру

По бартерным контрактам в учете должны быть отражены операции: по экспорту, по импорту.

Учет экспортных операций по бартерным контрактам производится в соответствии с общими правилами по экспортным поставкам. Задолженность иностранного партнера по бартерной сделке отражается по дебету счета 62 при переходе к нему права собственности на экспортируемый товар российской организацией, т. е. при отгрузке товара в адрес иностранного партнера и выставления счета на его имя. Задолженность показывается в валюте по контрактной стоимости экспортного товара и в рублях, пересчитанных по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности. При этом оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Учет импортных операций по бартерным контрактам также производится в соответствии с общими правилами по импортным поставкам. Задолженность российского партнера по бартерной сделке отражается по кредиту счета 60 при переходе к нему права собственности на импортируемый товар иностранным предприятиям.

Задолженность российской организации показывается по контрактной стоимости импортного товара в валюте и в рублях, пересчитанных по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности бухгалтерской записью:

Д-т счетов 08, 10, 12, 41

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками".

Зачет взаимной задолженности производится после осуществления как экспортных, так и импортных операций:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками"

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Если сначала был оприходован импортный товар, то зачет производится после того, как будет отгружен экспортный товар; если сначала был отгружен экспортный товар, то зачет будет

произведен после оприходования импортного товара.

Рассмотрим пример отражения в учете бартерной сделки.

Пример. Российская организация отгрузила иностранному покупателю продукцию собственного производства на сумму 10 000 долл. США; фактическая производственная себестоимость продукции составила 40 000 руб.

В обмен на продукцию российской организации иностранный партнер должен поставить материалы на эквивалентную сумму.

Продукция российской организации отгружена иностранному партнеру 10.02.98 г. (дата перехода права собственности), курс доллара — 5,2 руб. за 1 долл.

От иностранного покупателя поступили материалы 20.02.98 г. (дата перехода права собственности), курс доллара — 5,3 руб. за 1 долл.

Документы, подтверждающие экспорт товаров, представлены в налоговый орган 28.02.98 г.

Моментом реализации продукции для целей налогообложения является отгрузка.

1. Отгружена продукция со склада российской организации в порт отправления:

Д-т сч. 45 "Товары отгруженные" 40 000 руб.

К-т сч. 40 "Готовая продукция" 40 000 руб.

2. Начислено и уплачено транспортной организации за доставку груза в порт отправления:

Д-т сч. 43 "Коммерческие расходы" 400 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 400 руб.

Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям" 80 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 80 руб.

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 480 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 480 руб.

3. Начислены и уплачены таможенные платежи:

• таможенная пошлина (10 % контрактной стоимости 10 000 долл. • 0,1 = 1000 долл.); оплата производится в валюте — курс 5,0 руб. за 1 долл.:

Д-т сч. 43 "Коммерческие расходы" 1000 долл. / 5000 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (ТП) 1000 долл. / 5000 руб.

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (ТП) 1000 долл. / 5000 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" 1000 долл. / 5000 руб.;

• таможенный сбор в размере 0,1 % контрактной стоимости (10 000 долл. • 5руб. / долл. • 0,1/100 = 50 руб.):

Д-т сч. 43 "Коммерческие расходы" 50 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 50 руб.

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 50 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 50 руб.;

• таможенный сбор в валюте в размере 0,05 % контрактной стоимости (10 000 долл. • 0,05 / 100 =5 долл.):

Д-т сч. 43 "Коммерческие расходы" 5 долл. / 25 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 5 долл. / 25 руб.

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 5 долл. / 25 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" 5 долл. / 25 руб.

4. Продукция погружена на борт судна; получены транспортные документы; покупателю выставлен счет-фактура (курс — 5,2 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 10 000 долл. / 52 000 руб.

К-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 10 000 долл. / 52 000 руб.

5. Списаны затраты на производство и реализацию отгруженной продукции:

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 40 000 руб.

К-т сч. 45 "Товары отгруженные" 40 000 руб.

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 5075 руб.

К-т сч. 43 "Коммерческие расходы" 5075 руб.

6. Списана прибыль от реализации (52 000 - 40 000 - 5075 = 6925 руб.):

Д-т сч. 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" 6925 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 6925 руб.

7. Оприходован импортный материал на дату перехода права собственности (курс ЦБ РФ — 5,3 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 10 "Материалы" 10 000 долл. / 53 000 руб.

К-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 10 000 долл. / 53 000 руб.

8. Начислены и оплачены таможенные платежи (курс — 5,1 руб. за 1 долл.):

• таможенная пошлина в размере 5 % таможенной стоимости материала (10 000 долл. • 5 / 100 = 500 долл.); оплата производится в валюте:

Д-т сч. 10 "Материалы"

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (ТП) 500 долл. / 2550 руб.

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (ТП) 500 долл. / 2550 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" 500 долл. / 2550 руб.;

• таможенный сбор в рублях в размере 0,1 % таможенной стоимости (10 000 долл. • 5,1 • 0,1 / 100 = 51 руб.):

Д-т сч. 10 "Материалы" 51 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 51 руб.;

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 51 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 51 руб.;

• таможенный сбор в валюте в размере 0,05 % таможенной стоимости (10 000 долл. • 0,05 / 100 = 5 долл.);

Д-т сч. 10 "Материалы" 5 долл. / 25,5 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 5 долл. / 25,5 руб.

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 5 долл. / 25,5 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" 5 долл. / 25,5 руб.;

• НДС, уплачиваемый на таможне ((10 000 долл. + 500 долл.) • 20 / 100 = 2 100 долл.):

Д-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям" (НДС-Т) 2 100 долл. / 10 710 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (НДС-Т) 2 100 долл. / 10 710 руб.

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (НДС-Т) 2 100 долл. / 10 710 руб.

К-т сч. 52 "Валютный счет" 2 100 долл. / 10 710 руб.

9. Списан НДС, уплаченный на таможне, в зачет бюджету:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС)

К-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям" (НДС-Т) 10 710 руб.

10. Произведен зачет задолженности по бартерному контракту на момент оприходования импортного материала:

Д-т сч. 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" 10 000 долл. / 53 000 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 10 000 долл. / 53 000 руб.

11. Списана курсовая разница по счету 62 (53 000 - 52 000 = 1000 руб.):

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 1000 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (83) 1000 руб.

2. После подтверждения экспорта товаров и сдачи в налоговый орган соответствующих документов производится зачет НДС, уплаченного поставщикам, по услугам по экспортным товарам:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС) 80 руб.

К-т сч. 19 "НДС по приобретенным ценностям" 80 руб.

12.7. Учет расчетов с учредителями на предприятиях с иностранными инвестициями

На предприятиях с иностранными инвестициями расчеты в инвалюте с иностранными учредителями производятся в следующих случаях:

• при формировании уставного капитала;

• при начислении и выплате доходов от капитала.

Вклады иностранных учредителей в уставный капитал могут производиться деньгами и имуществом. Если вклад учредителя выражен в иностранной валюте, то формирование уставного капитала отражается в рублевой оценке, рассчитанной по курсу ЦБ РФ на дату подписания учредительных документов:

Д-т сч.75, субсчет 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"

К-т сч. 85 "Уставный капитал".

При взносе в уставный капитал иностранным учредителем иностранной валюты она оценивается по курсу ЦБ РФ на дату поступления:

Д-т сч. 52 "Валютный счет"

К-т сч. 75, субсчет 1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал".

Курсовые разницы, возникающие на счете 75-1, согласно ПБУ 3/95, относятся на счет 87 "Добавочный капитал":

Д-т сч. 87

К-т сч. 75-1 — отрицательная курсовая разница;

Д-т сч. 75-1

К-т сч. 87 — положительная курсовая разница.

При взносе в уставный капитал иностранным учредителем имущества его оценка устанавливается по согласованию учредителей и отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т счетов 01, 04, 06, 07, 08, 10, 12, 41

К-т сч. 75, субсчет 1.

При ввозе имущества на таможенную территорию Российской Федерации оно облагается

НДС, акцизами, таможенными пошлинами. Если ввозимое имущество относится к основным производственным фондам, не является подакцизным, ввозится в сроки, установленные учредительными документами, и его стоимость не превышает указанного в учредительных документах размера, то по такому имуществу предоставляется льгота по уплате НДС и таможенных пошлин.

Иностранные инвесторы имеют право на получение дохода от капитала в виде процентов на долю в уставном капитале в хозяйственных товариществах и обществах.

Доходы начисляются в соответствии с законами об обществах, учредительными документами и решениями общих собраний участников (акционеров) общества. Выплачиваются доходы как в денежной, так и в натуральной форме.

Источником начисления доходов от капитала является чистая прибыль предприятия; доходы по привилегированным акциям могут начисляться за счет специальных фондов общества.

Начисление доходов иностранному учредителю отражается следующей бухгалтерской записью:

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)"

К-т сч. 75, субсчет 2 "Расчеты по выплате доходов".

Доходы иностранных учредителей — юридических лиц от капитала облагаются налогом на доходы по ставке 15% (дебет счета 75, субсчет 2, кредит счета 68).

Если существует соглашение об избежании двойного налогообложения между страной постоянного местопребывания иностранного учредителя и Россией, то возможно применение пониженных или нулевых ставок налога на доход с дивидендов. Для получения льготы по уплате налога с доходов от капитала иностранные учредители в этом случае должны представить в налоговые органы Российской Федерации специальную форму (ф. 1013ДТ) или справки иностранного государства с отметками налоговых органов, подтверждающие постоянное местопребывание получателей доходов в отчетном периоде в данном государстве.

Доходы иностранных учредителей-физических лиц облагаются подоходным налогом (дебет счета 75, субсчет 2, кредит счета 68 (подох.)).

Если учредитель-физическое лицо проживает в стране, с которой у России нет соглашения об избежании двойного налогообложения, то в случае, когда физическое лицо находится в России больше 183 дней в году и состоит в трудовых отношениях с организацией, выплачивающей доход, подоходный налог удерживается у него по общим ставкам с совокупного годового дохода в порядке, предусмотренном для доходов, получаемых по основному месту работы.

Если физическое лицо находится в России менее 183 дней в году и не состоит в трудовых отношениях с организацией, выплачивающей доход, то подоходный налог исчисляется по ставке 20%.

При наличии соглашения об избежании двойного налогообложения, предусматривающего полное или частичное освобождение дивидендов от подоходного налога, необходимо оформить и сдать в налоговые органы заявление на получение такого освобождения по специальной форме, приведенной в инструкции МНС РФ по подоходному налогу.

После удержания налогов организация перечисляет дивиденды иностранному учредителю либо в иностранной валюте в сумме, эквивалентной размеру начисленных дивидендов (дебет счета 75, субсчет 2, кредит счета 52), либо может выплатить доход в натуральной форме:

Д-т сч. 75-2

К-т счетов 46, 47, 48 — начисленная сумма дивидендов за вычетом налогов;

Д-т счетов 46, 47, 48

К-т счетов 01, 10, 12, 41... — списывается балансовая стоимость выбывающего имущества;

Д-т счетов 46, 47, 48

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (НДС) —начисляется НДС по выбывающему имуществу;

Д-т счетов 46, 47, 48

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" — прибыль по выбывающему имуществу;

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки"

К-т счетов 46, 47, 48 — убыток по выбывающему имуществу.

12.8. Учет кредитов и займов в иностранной валюте

Организация — резидент Российской Федерации может получить заемные средства в иностранной валюте от банка-нерезидента; от иностранного юридического лица, не являющегося банком; от уполномоченного банка-резидента.

Кредиты и займы, получаемые от нерезидентов, в соответствии с законом о валютном регулировании делятся на два вида:

• сроком до 180 дней — относятся к текущим валютным операциям;

• сроком свыше 180 дней — относятся к валютным операциям, связанным с движением капитала.

На получение кредитов и займов на срок до 180 дней не требуется разрешение ЦБ РФ.

На получение кредитов и займов на срок свыше 180 дней, если кредитная операция совершается в регистрационном порядке, то в уполномоченный банк достаточно представить заявку на регистрацию кредитной операции и копию (оригинал) кредитного договора. Если же данная кредитная операция совершается в разрешительном порядке, то необходимо получить разрешение в Департаменте валютного регулирования и валютного контроля ЦБ РФ.

Для погашения получаемых от нерезидентов кредитов и займов предприятия могут покупать иностранную валюту на внутреннем валютном рынке, на что не требуется разрешения ЦБ РФ.

Переводы процентов за пользование кредитами и займами являются текущими валютными операциями, поэтому предприятия имеют право приобретать валюту на внутреннем валютном рынке для оплаты процентов и переводить их из РФ без разрешения ЦБ РФ.

Проценты за пользование кредитами и займами являются доходами иностранных юридических лиц-нерезидентов, которые облагаются налогом на доходы у источника по ставке 15%.

Кредиты в иностранной валюте российским предприятиям могут выдавать уполномоченные банки РФ, имеющие лицензию ЦБ РФ на осуществление операций в иностранной валюте.

Пример. Организация 1 августа 1998 г. получила от иностранного банка кредит в размере 10 000 долл. США для строительства основных средств. Кредит предоставлен на 2 месяца, проценты за пользование кредитом — 20% годовых,. проценты выплачиваются ежемесячно.

Получен кредит на транзитный валютный счет (курс — 6 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 52, субсчет 1 "Транзитный валютный счет" 10 000 долл. / 60 000 руб.

К-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 10 000 долл. / 60 000 руб.;

валюта перечислена на текущий валютный счет (курс — 6 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 52, субсчет 2 "Текущий валютный счет" 10 000 долл. / 60 000 руб.

К-т сч. 52, субсчет 1 "Транзитный валютный счет" 10 000 долл. / 60 000 руб.;

на 31.08.98 г. произведен пересчет обязательств по курсу ЦБ РФ (курс — 20 руб. за 1 долл.) [(20 - 6 • 10 000 = 140 000]:

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (83) 140 000 руб.

К-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 140 000 руб.;

начислены проценты за кредит за август (10 000 долл. • 0,2 / 360 дн. • 30 дн. = 166,67 долл.; 166,67 долл. • 20 руб. за 1 долл. == 3 333 руб.):

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения"

К-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 166,67 долл. / 3 333 руб.;

перечислены проценты по кредитам (курс — 20 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 166,67 долл. / 3 333 руб.;

К-т сч. 52, субсчет 2 "Текущий валютный счет" 166,67 долл. / 3 333 руб.;

на 30.09.98 г. произведен пересчет обязательств по курсу ЦБ РФ (курс 15 руб. — за 1 долл.) [(15 - 20) • 10 000 = 50 000 руб.]:

Д-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 50 000 руб.

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" (83) 50 000 руб.;

начислены проценты за сентябрь 1998 г. (10 000 долл. • 0,2 / 360дн. • 30 дн.= 166,67 долл.; 166,67 долл. • 15 руб. за 1 долл. = 2 500 руб.):

Д-т сч. 08 "Капитальные вложения" 166,67 долл. / 2500 руб.

К-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 166,67 долл. / 2 500 руб.;

перечислены проценты за кредит за сентябрь 1998 г. и погашен кредит (курс — 16 руб. за 1 долл.):

Д-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 10 166,67 долл. / 162 667 руб.

К-т сч. 52, субсчет 2 "Текущий валютный счет" 10 166,67 долл. / 162 667 руб.;

списана курсовая разница:
Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 10 167 руб.
К-т сч. 90 "Краткосрочные кредиты банков" 10 167 руб.

ГЛАВА 13

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

13.1. Состав финансового результата и порядок его формирования

Финансовый результат — конечный экономический итог хозяйственной деятельности организации выражается в форме прибыли (дохода) или убытка.

Балансовая прибыль (убыток) организации складывается из прибыли (убытка) от реализации; причитающихся к получению процентов по облигациям, депозитам за вычетом подлежащих к уплате; подлежащих получению доходов по акциям, от участия в совместной деятельности; прочих операционных доходов за вычетом прочих операционных расходов; прочих внереализационных доходов за вычетом прочих внереализационных расходов.

Формирование прибыли организации

(+) Выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг
(-) Налог на добавленную стоимость
(-) Акцизы
(-) Экспортные пошлины
(-) Налог на реализацию горюче-смазочных материалов
(-) Налог с продаж
(-) Себестоимость продукции (работ, услуг), покупная цена реализованных товаров
(-) Коммерческие расходы, издержки обращения
(=) Прибыль (убыток) от реализации
(+) Проценты к получению (по облигациям и другим видам ценных бумаг)
(-) Проценты к уплате
(+) Доходы от участия в других организациях (по акциям)
(+) Прочие операционные доходы (от реализации имущества и др.)
(-) Прочие операционные расходы (от реализации имущества и др.)
(=) Прибыль (убыток) от финансово-хозяйственной деятельности
(+) Прочие внереализационные доходы
(-) Прочие внереализационные расходы
(=) Прибыль (убыток) отчетного периода (балансовая прибыль)

Прибыль (убыток) от реализации определяется как разница между выручкой (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей) и затратами на производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, покупной стоимостью реализованных товаров, коммерческими расходами, издержками обращения.

Прибыль (убыток) от реализации определяется на счете 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" и списывается на счет 80 "Прибыли и убытки".

Причитающиеся к получению (подлежащие уплате) проценты по облигациям, депозитам, доходы по акциям и от участия в совместной деятельности учитываются непосредственно на счете 80 "Прибыли и убытки".

Прочие операционные доходы включают доходы от реализации основных средств и прочего имущества (за минусом налога на добавленную стоимость); причитающуюся к получению (полученную) арендную плату; положительные курсовые разницы; компенсации затрат на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов, по аннулированным производственным заказам (договорам), прекращенному производству, не давшему продукции; суммы, полученные за проданную иностранную валюту (включая обязательную продажу части валютной выручки).

Прочие операционные расходы включают остаточную стоимость выбывающего амортизируемого имущества; расходы, связанные с выбытием имущества; балансовую стоимость прочего выбывающего имущества; расходы по содержанию законсервированных производственных мощностей и объектов, по аннулированным производственным заказам (договорам), прекращенному производству, не давшему продукции; отрицательные курсовые разницы; расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг (оплата консультационных и посреднических услуг, депозитарных услуг и др.); стоимость иностранной валюты по курсу ЦБ

РФ на дату продажи; причитающиеся к уплате налоги и сборы за счет финансовых результатов.

Прочие операционные доходы и расходы, связанные с движением имущества и иностранной валюты определяются на счетах 47 "Реализация и прочее выбытие основных средств" и 48 "Реализация прочих активов" и списываются на счет 80 "Прибыли и убытки".

Прочие внереализационные доходы включают кредиторскую и депонентскую задолженность, по которой истек срок исковой давности; суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы в убыток как безнадежной к получению; присужденные или признанные должником штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение договоров, а также суммы, причитающиеся к возмещению причиненных убытков в связи с нарушениями договоров; суммы страхового возмещения и покрытия из других источников убытков от стихийных бедствий, пожаров, аварий, других чрезвычайных событий; прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году; зачисление на баланс имущества, оказавшегося в излишке по результатам инвентаризации; суммовые разницы, возникающие при осуществлении расчетов в соответствии с заключенными договорами в рублях в сумме, определяемой по официальному курсу соответствующей валюты или условных единицах и т.п.

Прочие внереализационные расходы включают суммы уценки производственных запасов, готовой продукции и товаров в соответствии с установленным порядком; убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности; долги, не реальные для взыскания; присужденные или признанные предприятием штрафы, пени, неустойки и другие виды санкций за нарушение договоров, а также по возмещению причиненных убытков; убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году; потери от стихийных бедствий, убытки в результате пожаров, аварий, других чрезвычайных событий; убытки от списания ранее присужденных долгов по хищениям, по которым исполнительные документы возвращены судом в связи с несостоятельностью ответчика; убытки от хищений материальных и иных ценностей, виновники которых по решению суда не установлены; судебные издержки; суммовые разницы, возникающие при осуществлении расчетов в соответствии с заключенными договорами в рублях в сумме, определяемой по официальному курсу соответствующей валюты или условных единицах, и т. п.

Внереализационные доходы и расходы учитываются непосредственно на счете 80. По мере их возникновения, в зависимости от того, доходы это или потери, они отражаются либо по кредиту, либо по дебету счета 80.

13.2. Учет прибыли (убытков) организации

Для учета финансовых результатов используется счет 80 "Прибыли и убытки". По кредиту счета 80 учитываются прибыли и доходы, по дебету — убытки и потери.

Д **Счет 80 "Прибыли и убытки"** (в течение отчетного года) **К**

Убытки, потери	Корреспонди-рующий счет	Прибыли, доходы	Корреспонди-рующий счет
Выявлен и списан убыток от реализации:		Выявлена и списана при быль от реализации:	
• товаров, продукции (работ, услуг)	46	• товаров, продукции (работ, услуг)	46
• основных средств	47	• основных средств	47
• материальных ценностей и прочих активов	48	• материальных ценностей и прочих активов	48
Списаны некомпенсируемые потери от стихийных бедствий, затраты по их предотвращению и ликвидации; убытки от пожаров, аварий	01, 10, 12, 20, 40, 41, 44, 51, 60, 69,70	Получены доходы от долевого участия в других организациях; дивиденды по ценным бумагам, принадлежащим предприятию; от сдачи имущества в аренду	51, 52
Затраты на содержание	10, 12, 13,		

законсервированных объектов	51,60, 69, 70	Поступили суммы в погашение дебиторской задолженности, списанной в убыток в прошлые годы	50, 51
Списаны потери от уценки товарных запасов вследствие	14	Штрафы, пени, неустойки за нарушение хозяйственных договоров	51, 63, 76
Затраты по аннулированным заказам; затраты на производство, не давшее продукции	20	Присоединены к прибыли отчетного года неизрасходованные резервы по сомнительным долгам и под обесценение вложений в ценные бумаги	82
Начислен НДС по арендной плате	68		
Убытки от списания дебиторской задолженности с просроченным сроком исковой давности	76	Положительные курсовые разницы:	
		• по наличной инвалюте в кассе	50
		• по денежным средствам на счетах в банке	52
Убытки от списания ранее присужденных долгов по недостачам и хищениям вследствие несостоятельности ответчика	73	• по денежным документам в инвалюте	56
		• по счетам расчетов	60, 61, 62, 64, 76
		• по подотчетным суммам	71
Убытки по операциям прошлых лет, выявленные	51	• по погашенным кредитам	90, 92
		• по погашенным займам	94, 95
		• учтенные на счете 83	83
Созданы резервы:			
• по сомнительным долгам	82-1		
• под обесценение вложений в ценные бумаги	82-2		
Отрицательные курсовые разницы:			
• по наличной инвалюте в кассе	50		
• по денежным средствам на счетах в банке	52		
• по подотчетным суммам	71		
• по счетам расчетов	60, 61, 62, 64, 76		
• учтенные на счете 83	83		

Прибыли и убытки учитываются на счете 80 нарастающим итогом с начала отчетного года. Сальдо по счету 80 за отчетный период определяется расчетно путем сопоставления всей суммы прибыли и убытков с начала отчетного года.

По окончании отчетного года счет 80 закрывается. Заключительными записями декабря в дебет счета 80 списывается сумма использованной прибыли за отчетный год с кредита счета 81 "Использование прибыли". Результат по счету 80 (нераспределенная прибыль или убыток отчетного года) относится на счет 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года".

Д **Счет 80 "Прибыли и убытки"** (по окончании года) **К**

Использованная за отчетный год прибыль	Корреспонди-рующий счет	Балансовая прибыль отчетного года	Корреспонди-рующий счет
Сальдо — убыток за отчетный год	—	**Сальдо** — прибыль за отчетный год	—
Списана использованная в течение отчетного года прибыль	81		
Списана оставшаяся неиспользованной прибыль отчетного года	88-1	Списан убыток отчетного года	88-1

Аналитический учет по счету 80 ведется по каждой статье прибылей и убытков.

13.3. Учет использования прибыли

Прибыль организации, полученная в отчетном периоде, используется на уплату в бюджет налога на прибыль, а также прочих налогов и сборов, производимых за счет остающейся в распоряжении организации прибыли.

Акционерные общества в соответствии с законодательством, а другие — в соответствии с учредительными документами образуют резервный капитал за счет прибыли, остающейся в их распоряжении. Кроме того, если учредительными документами предусмотрено образование фондов, то остающаяся в распоряжении организации прибыль распределяется в фонды потребления и накопления по установленным учредителями нормативам.

Порядок использования прибыли организации таков.

(+) *Прибыль отчетного периода (балансовая прибыль)*
(-) Налог на прибыль по установленной ставке
(-) Арендная плата (за вычетом амортизационных отчислений) арендных предприятий
(-) Прочие налоги и сборы:
сбор за право торговли
лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями
лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей и др.
штрафные санкции, взыскиваемые налоговыми органами, ГКАП России, Госстандартом России и другими организациями
другие налоги и сборы
(=) Чистая прибыль, остающаяся в распоряжении организации
(=) Нераспределенная прибыль отчетного года

Учет использования прибыли в течение отчетного года ведется на активном счете 81 "Использование прибыли", который имеет два субсчета: 81-1 "Платежи в бюджет из прибыли" и 81-2 "Использование прибыли на другие цели".

Д Счет 81 "Использование прибыли" К

Использование прибыли в течение года	Корреспондирующий счет	Списание использованной прибыли за год (записями за декабрь)	Корреспондирующий счет
В течение отчетного года			
Начислены авансовые платежи по налогу на прибыль и налог на прибыль по фактически полученной прибыли (с учетом авансовых платежей)	68		
Перечислены прочие налоги и сборы за счет остающейся в распоряжении организации прибыли	51		
Начислены суммы штрафных санкций по налогам и социальным платежам	68, 69		
Сальдо — использованная прибыль на конец периода	–		
По окончании года			
		Списана использованная прибыль на уплату налогов и других платежей в бюджет	80

13.4. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)

Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) ведется на счете 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" по субсчетам: 88-1 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) отчетного года", 88-2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет".

Нераспределенная прибыль отчетного года, выявленная на счете 80 после закрытия счета 81 (дебет счета 80, кредит счета 81), списывается со счета 80 записями декабря на счет 88-1 (дебет счета 80, кредит счета 88-1). Сумма убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 88-1 с кредита счета 80.

Нераспределенная прибыль отчетного года может быть направлена на выплату доходов учредителям организации. Оставшаяся после выплаты доходов учредителям нераспределенная прибыль отчетного года переносится с субсчета 88-1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года" на субсчет 88-2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет".

Убыток отчетного года может быть покрыт нераспределенной прибылью прошлых лет, средствами резервного капитала, образованного в соответствии с законодательством, свободными средствами фонда накопления и средствами резервов, образованных в соответствии с учредительными документами, добавочного капитала (за исключением сумм прироста стоимости имущества по переоценке).

Для организаций, получивших в предыдущем году убыток (по данным годового бухгалтерского отчета), освобождается от налога часть прибыли, направленная на его покрытие, в

течение пяти лет (при условии полного использования на эти цели средств резервного и других аналогичных по назначению фондов, создание которых предусмотрено законодательством). При определении размера указанной льготы в налоговом расчете принимаются понесенные организацией за год убытки только от реализации продукции (работ, услуг). Если в организации принимается решение об оставлении на балансе непокрытого убытка (имея в виду списание его в будущие периоды), то сумма такого убытка переносится с субсчета 88-1 на субсчет 88-2.

Записи операций на субсчете 1 счета 88 ведутся только за декабрь отчетного года.

Счет 88, субсчет 1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года"

Д **К**

Уменьшение нераспределенной прибыли увеличение убытка отчетного года	Корреспонди-рующий счет	Увеличение нераспределенной прибыли уменьшение убытка отчетного года	Корреспонди-рующий счет
Списан убыток отчетного года	80	Списана нераспределенная прибыль отчетного года	80
Начислены доходы учре-дителям за счет нераспре-деленной прибыли отчетного года	75-2	Списаны в погашение Убытка отчетного года: • резервный капитал	86
Начислены доходы работникам организации, являющимся ее учредителями	70	• добавочный капитал (за исключением прироста имущества по переоценке)	87
		• нераспределенная прибыль прошлых лет	88-2
		• фонд накопления	88-3
Зачислена нераспределенная прибыль отчетного года в состав нераспределенной прибыли прошлых лет	88-2	Зачислен убыток отчетного года в состав непокрытого убытка прошлых лет	88-2

Нераспределенная прибыль прошлых лет может быть направлена в следующем отчетном году на увеличение уставного капитала, пополнение резервного капитала, выплату доходов учредителям, увеличение фондов специального назначения, создаваемым организацией в соответствии с учредительными документами, и др.

Непокрытый убыток прошлых лет погашается в следующем отчетном году прибылью текущего отчетного года, а также может быть покрыт за счет средств резервного капитала, целевых взносов учредителей организации и др.

Записи на субсчете 2 счета 88 приведены ниже.

Счет 88, субсчет 2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет"

Д **К**

Уменьшение нераспределенной прибыли, увеличение непокрытого убытка прошлых лет	Корреспонди-руюший счет	Увеличение нераспределенной прибыли, уменьшение непокрытого убытка прошлых лет	Корреспонди-рующий счет

Сальдо — непокрытый убыток прошлых лет на начало периода	—	**Сальдо** — нераспределенная прибыль прошлых лет на начало периода	—
Зачислен непокрытый убыток отчетного года в непокрытый убыток прошлых лет	88-1	Зачислена нераспределенная прибыль отчетного года в нераспределенную прибыль прошлых лет	88-1
		Списан непокрытый убыток	
Использована нераспределенная прибыль прошлых лет по назначению:			
увеличен уставный капитал	85	• целевых взносов	75
увеличен резервный капитал	86	• резервного капитала	86
начислены доходы учредителям	75-2		
начислены доходы работникам, являющимся акционерами	70		
оплачены НИИ и ОКР, проектные и технологические работы, подготовка и повышение квалификации кадров и др.	51, 52		
выплачена материальная	50		
списаны затраты по строительству и приобретению основных средств, не включаемые в первоначальную стоимость объектов	08-5		
отчислено в фонды накопления	88-3		
отчислено в фонды потребления	88-5		
Сальдо — непокрытый убыток прошлых лет на конец периода	—	**Сальдо** — нераспределенная прибыль прошлых лет на конец периода	—

ГЛАВА 14

УЧЕТ КАПИТАЛА, ФОНДОВ И РЕЗЕРВОВ

14.1. Учет уставного капитала и расчет чистых активов

Уставный (складочный) капитал — совокупность вкладов (долей, акций по номинальной стоимости, паевых взносов) учредителей (участников) организации, зарегистрированная в учредительных документах. Увеличение или уменьшение уставного капитала осуществляется после внесения изменений в учредительные документы и перерегистрации в установленном порядке.

Государственные и муниципальные унитарные предприятия вместо уставного (складочного) капитала учитывают уставный фонд, сформированный в установленном порядке.

Порядок формирования уставного капитала регулируется законодательством и учредительными документами. Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее 1000-кратной, а закрытого общества — не менее 100-кратной суммы минимального размера оплаты труда на дату государственной регистрации общества. Размер уставного капитала общества с ограниченной ответственностью должен быть не менее 100-кратной величины минимального размера оплаты труда на дату представления документов для государственной регистрации общества. На момент государственной регистрации обществ их уставный капитал должен быть оплачен учредителями не менее чем наполовину, а оставшаяся часть — в течение года с момента их регистрации.

Акционерные общества формируют уставный капитал путем первичной эмиссии акций, т. е. продажи акций их первым владельцам (инвесторам). Первичная эмиссия осуществляется в следующих случаях.

Первичная эмиссия

- При учреждении акционерного общества и размещении акций среди его учредителей (первый выпуск после государственной регистрации)
- При увеличении размеров первоначального уставного капитала акционерного общества путем выпуска дополнительных акций (второй и последующие выпуски после государственной регистрации)

Акционерные общества могут выпускать как обыкновенные акции, номинальная стоимость которых одинакова для всех акций, так и привилегированные акции, номинальная стоимость

которых одинакова для одного типа акций.

Уставом общества должны быть определены количество и номинальная стоимость акций, приобретенных акционерами (размещенные акции), и могут быть определены количество и номинальная стоимость акций, которые общество вправе размещать дополнительно к размещенным акциям (объявленные акции).

При распределении акций среди учредителей акционерного общества при его учреждении, если число учредителей превышает 500 и (или) объем эмиссии превышает 50 000 ММОТ необходима регистрация проспекта эмиссии. При этом налог на операции с ценными бумагами не оплачивается, так как осуществляется первый выпуск ценных бумаг после государственной регистрации.

Оплата акций и других ценных бумаг общества может осуществляться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами, имеющими денежную оценку. Форма оплаты акций общества при его учреждении определяется договором о создании общества или уставом общества, а дополнительных акций и иных ценных бумаг — решением об их размещении. Дополнительные акции, которые должны быть оплачены деньгами, оплачиваются при их приобретении в размере не менее 25 % их номинальной стоимости.

Акции и иные ценные бумаги, которые должны быть оплачены неденежными средствами, подлежат оплате при их приобретении в полном размере, если иное не установлено договором о создании общества при его учреждении или решением о размещении дополнительных акций. Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций при учреждении общества, производится по соглашению между учредителями. При оплате дополнительных акций и иных ценных бумаг общества неденежными средствами имущество, вносимое в оплату акций и иных ценных бумаг, оценивается советом директоров (наблюдательным советом) общества по рыночной стоимости.

Устав общества может содержать ограничения на виды имущества, которым могут быть оплачены акции общества.

Акция не предоставляет право голоса до момента ее полной оплаты, за исключением акций, приобретаемых при создании общества. В случае неполной оплаты акции в сроки, установленные уставом, акция поступает в распоряжение общества, о чем в реестре акционеров общества делается соответствующая запись. Деньги и (или) иное имущество, внесенные в оплату акции по истечении года, не возвращаются. Уставом общества может быть предусмотрено взыскание неустойки (штрафа, пени) за неисполнение обязанности по оплате акций.

Акции, поступившие в распоряжение общества (приобретенные обществом), не предоставляют права голоса, не учитываются при подсчете голосов, по ним не начисляются дивиденды. Такие акции должны быть реализованы не позднее одного года с момента их поступления в распоряжение общества, а в противном случае общее собрание акционеров должно принять решение об уменьшении уставного капитала общества путем погашения указанных акций.

Уставный капитал общества может быть увеличен путем повышения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций. Дополнительные акции могут быть размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, установленного уставом общества.

При принятии решения эмитентом об увеличении уставного капитала путем выпуска акций определяется размер эмиссии и ее форма. В необходимых случаях разрабатывается проспект эмиссии, в случаях, когда проспект эмиссии не должен разрабатываться, составляется документ о выпуске ценных бумаг с указанием условий выпуска и конкретного направления средств, мобилизуемых в результате эмиссии, перечня инвесторов с указанием количества приобретаемых ими ценных бумаг и отражением того факта, что инвесторы знакомы с условиями обращения ценных бумаг и целями инвестирования. Проспект эмиссии регистрируется в соответствующих органах. При регистрации проспекта эмиссии уплачивается налог на операции с ценными бумагами в размере 0,8% суммы эмиссии.

В случае открытого размещения проспект эмиссии акций публикуется в количестве, достаточном для информирования всех потенциальных покупателей акций.

При размещении акций эмитент и инвестиционные институты, производящие по соглашению с эмитентом продажу ценных бумаг, обязаны обеспечить каждому покупателю доступ к информации о продаваемых ценных бумагах.

Размер зарегистрированной эмиссии акций для увеличения уставного капитала является объявленным уставным капиталом. Уставный капитал акционерного общества формируется в пределах объявленного по мере поступления денежных средств и иного имущества в оплату акций.

Поступление денежных средств и иного имущества в счет оплаты стоимости акций отражается на счете 85 "Уставный капитал", субсчет "Оплаченный капитал". Учет неоплаченных акций по номинальной стоимости ведется на забалансовом счете 011 "Неоплаченные акции". Оплата акций общества осуществляется по рыночной стоимости, но не ниже их номинальной стоимости. Размещение акций по цене ниже их рыночной стоимости общество вправе осуществлять в случаях:

• размещения дополнительных обыкновенных акций акционерам - владельцам обыкновенных акций, имеющим преимущественное право приобретения таких акций по цене не ниже 90% их рыночной стоимости;

• размещения дополнительных акций при участии посредника по цене не ниже их рыночной стоимости более чем на размер вознаграждения посредника, установленный в процентном отношении к цене размещения таких акций.

В случае если акции акционерного общества реализуются по цене, превышающей номинальную стоимость, то разница между продажной и номинальной стоимостью (эмиссионный доход) рассматривается как его добавочный капитал, учет которого ведется на счете 87 "Добавочный капитал".

Уставный капитал акционерного общества может быть уменьшен путем снижения номинальной стоимости акций или сокращения их общего количества, в том числе путем выкупа части акций обществом.

Общества с ограниченной ответственностью формируют уставный капитал из номинальной стоимости долей его участников. Размер их определяется в процентах или в виде дроби и должен соответствовать соотношению номинальной стоимости доли участника и уставного капитала общества. Действительная стоимость доли участника общества соответствует части стоимости чистых активов общества, пропорциональной размеру его доли.

Вкладом в уставный капитал общества с ограниченной ответственностью могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Оценка неденежных вкладов в уставный капитал общества утверждается решением общего собрания участников общества, принимаемым всеми участниками единогласно. Если номинальная стоимость доли участника в уставном капитале, оплачиваемой неденежным вкладом, составляет более 200 ММОТ на дату представления документов для государственной регистрации общества, такой вклад должен оцениваться независимым оценщиком. Участники общества и независимый оценщик в течение трех лет с момента государственной регистрации общества солидарно несут при недостаточности имущества субсидиарную ответственность по обязательствам общества в размере завышения неденежных вкладов.

Увеличение уставного капитала общества с ограниченной ответственностью допускается только после его полной оплаты и может осуществляться за счет имущества общества, и (или) за счет дополнительных вкладов участников, и (или) за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество, если это не запрещено уставом общества.

Учет уставного капитала и его изменений ведется на счете 85 "Уставный капитал". Аналитический учет по счету 85 ведется по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Д **Счет 85 "Уставный капитал"** **К**

Уменьшение уставного капитала	Корреспонди-рующий счет	Увеличение уставного капитала	Корреспонди-рующий счет
Уменьшен уставный капитал после		**Сальдо** — сумма уставного капитала, зафиксированная в учредительных документах	—

	75	Увеличен уставный капитал после перерегистрации (закрытая подписка)	75
Аннулированы акции по номинальной стоимости	56	Проданы акции по номинальной стоимости (открытая подписка)	51
		Сальдо — сумма уставного капитала, зафиксированная в учредительных документах	—

Примеры.

1. Зарегистрировано акционерное общество закрытого типа "Сфинкс". Величина уставного капитала —15 000 руб. Уставный капитал разделен на 150 обыкновенных акций с номинальной стоимостью 100 руб.

Учредители: ОАО "Ритм" подписалось на 131 обыкновенную акцию; ЗАО "Надежда" — на 19 обыкновенных акций.

Отражается в учете величина уставного капитала ЗАО "Сфинкс":

Д-т сч. 75 "Расчеты с учредителями" 15 000 руб.

К-т сч. 85 "Уставный капитал" 15 000 руб.

ОАО "Ритм" внесло в уставный капитал ЗАО "Сфинкс" легковой автомобиль ГАЗ-24 1987 г. изготовления, оценочная стоимость — 12 600 руб., что отражается бухгалтерской записью:

Д-т сч. 01 "Основные средства" 12 600 руб.

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями" 12 600 руб.

Начислен налог на приобретение легкового автомобиля ($Н_{приоб}$):

$$Н_{приоб} = 12\ 600 \cdot 20/100 = 2\ 520 \text{ руб.}$$

Д-т сч. 01 "Основные средства" 2 520 руб.

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (приоб) 2 520 руб.

Остаток своего взноса ОАО "Ритм" внесло деньгами на расчетный счет ЗАО "Сфинкс", при этом оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 500 руб.

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями" 500 руб.

ЗАО "Надежда" внесло свой взнос деньгами на расчетный счет ЗАО "Сфинкс":

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 1900 руб.

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями" 1900 руб.

Уплачен налог на приобретение легкового автомобиля:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (приоб) 2 520 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 2 520 руб.

2. Перерегистрирован устав закрытого акционерного общества "Сфинкс". Уставный капитал увеличен с 15 000 руб. до 25 000 руб. Акции в количестве 100 штук номиналом 100 руб. распределены среди 10 физических лиц. При этом оформляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 75 "Расчеты с учредителями" 10 000 руб.

К-т сч. 85 "Уставный капитал" 10 000 руб.

Внесены денежные взносы в уставный капитал физическими лицами —

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 10 000 руб.

К-т сч. 75 "Расчеты с учредителями" 10 000 руб.

3. Открытое акционерное общество "Парус" имеет первоначальный уставный капитал 12 млн. руб.(12 000 акций по номиналу 1000 руб.). Принято решение об увеличении уставного капитала путем выпуска акций. Зарегистрирован выпуск ценных бумаг и проспект эмиссии 80 000 обыкновенных акций с номинальной стоимостью 1000 руб.

При регистрации начислен налог на операции с ценными бумагами. 80 000 000 • 0,8/100 = 640 000 руб. При этом составляется бухгалтерская запись:

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" — 640 000 руб.

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (ЦБ РФ) 640 000 руб.

Оплачен налог на операции с ценными бумагами:

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (ЦБ РФ) 640 000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 640 000 руб.

Сумма эмиссии в размере 80 млн руб. является объявленным уставным капиталом.

Оплачено за публикацию проспекта эмиссии в газете "Дело". Стоимость публикации равна 2 000 руб.:

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 2 000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 2 000 руб.

Дана реклама акций по телевидению "20-й канал". Оплачена стоимость рекламы в сумме 5 000 руб.:

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 5 000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 5 000 руб.

Начислен и перечислен налог на рекламу в бюджет 5 000 • 5/100 = 250 руб.:

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 250 руб.

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (Р) 250 руб.;

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" (Р) 250 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 250 руб.

Заключен договор с брокерской фирмой "Петров и К°" на распространение акций ОАО "Парус". Сумма комиссионного вознаграждения составляет 0,1% суммы сделок.

Брокерская фирма "Петров и К°" распространила 5 000 акций ОАО "Парус" на сумму 6 000 000 руб. Комиссионное вознаграждение составляет: 6 000 000 • 0,1/100 = 6 000 руб.

Отразим эти операции на счетах.

Получено от брокерской фирмы за проданные акции:

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 6 000 000 руб.

К-т сч. 85 "Уставный капитал" (Оплач. кап.) 5 000 000 руб.

К-т сч. 87, субсчета 2 "Эмиссионный доход" 1 000 000 руб.

Начислено брокерской конторе вознаграждение за проданные акции:

Д-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" 6 000 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами (Петров и К°) 6 000 руб.

Оплачено комиссионное вознаграждение брокерской конторе:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (Петров и К°) 6 000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 6 000 руб.

Операции по выкупу акционерным обществом собственных акций у своих акционеров в бухгалтерском учете отражаются по выкупной стоимости:

при цене выкупа ниже номинала —

Д-т сч. 56 "Денежные документы" номинал

К-т счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет" выкупная стоимость

К-т сч. 80 "Прибыли и убытки" — разница между выкупной и номинальной стоимостью; при цене выкупа выше номинала —

Д-т сч. 56 "Денежные документы" — номинал

К-т сч. 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" — разница между выкупной стоимостью и номиналом

К-т счетов 50 "Касса", 51 "Расчетный счет" — выкупная стоимость.

Выкупленные у акционеров акции должны быть: проданы в течение года, погашены. В случае погашения акций в установленном порядке производится уменьшение уставного капитала и его перерегистрация.

Рассмотрим примеры выкупа акций у акционеров.

Примеры.

1. Выкуп акций и их дальнейшая продажа производятся по номинальной стоимости. Согласно протоколу собрания акционеров ЗАО "Надежда" было принято решение об уменьшении уставного капитала ЗАО с 30 000 руб. до 25 000 руб. в связи с выходом из акционерного общества одного из учредителей, который держал акции на сумму 10 000 руб. в количестве 1000 штук по номиналу 10 руб. Было решено выкупить у него акции по номинальной стоимости на сумму 10 000 руб.; выкупленные акции на сумму 5 000 руб. аннулировать; акции на сумму 5 000 руб. продать новому члену акционерного общества. В соответствии с протоколом собрания акционеров было получено решение администрации района о перерегистрации устава.

Приведем бухгалтерские проводки по учету описанной ситуации.

Учет выкупа акций (пример 1)

Документ и содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма руб.
	дебет	кредит	
Акт приемки. Принято от учредителя 1000 акций ЗАО "Надежда" номиналом 10 руб.	56	75	10 000
Расходный кассовый ордер. Выдано учредителю за акции ЗАО "Надежда"	75	50	10 000
Акт аннулирования акций ЗАО "Надежда". Аннулировано 500 акций номиналом 10 руб.	85	56	5 000
Приходный кассовый ордер. Принято за 500 акций номиналом 10 руб. от нового учредителя	50	75	5 000

Акт передачи акций ЗАО "Надежда". Передано 500 акций номиналом 10 руб.	75	56	5 000

2. Выкуп акций и их дальнейшая продажа по цене, превышающей номинальную стоимость. Согласно протоколу собрания акционеров ЗАО "Надежда" было принято решение об уменьшении уставного капитала ЗАО с 30 000 руб. до 25 000 руб. в связи с выходом из акционерного общества одного из учредителей, который держал акции на сумму 10 000 руб. в количестве 1000 штук по номиналу 10 руб. Было решено купить у него его акции по цене 20 руб. за акцию, 500 акций аннулировать, 500 акций продать новому члену акционерного общества по цене 30 руб. за акцию. В соответствии с протоколом собрания было получено решение администрации района о перерегистрации. Бухгалтерские проводки по операциям данного примера приведены в таблице.

Учет выкупа акций (пример 2)

Документ и содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
Акт приемки. Принято от учредителя 1000 акций ЗАО "Надежда":			
Номинал	56	75	10 000
превышение выкупной стоимости над номиналом	88	75	10000
Расходный кассовый ордер. Выдано учредителю за акции ЗАО "Надежда"	75	50	20000
Акт аннулирования акций ЗАО "Надежда". Аннулировано 500 акций.	85	56	5000
Приходный кассовый ордер. Принято от нового учредителя за 500 акций номиналом 30 руб.	50	75	15000
Акт передачи акций ЗАО "Надежда". Передано 500 акций новому учредителю:			
стоимость приобретения	75	56	5000
превышение продажной стоимости над стоимостью приобретения	75	87	10000

3. Выкуп акций и их дальнейшая продажа по цене, ниже номинальной. Согласно протоколу собрания акционеров ЗАО "Надежда" было принято решение об уменьшении уставного капитала ЗАО с 30 000 руб. до 25 000 руб. в связи с выходом из акционерного общества одного из учредителей, который держал акции на сумму 10 000 руб. в количестве 1000 штук по номиналу 10 руб. Было решено выкупить у него акции по цене 5 руб. за акцию, 500 акций аннулировать, 500 акций продать новому члену акционерного общества по цене 3 руб. за акцию. В соответствии с протоколом собрания было получено решение администрации района о перерегистрации.

Бухгалтерские проводки по учету операций данного примера приведены в таблице.

Учет выкупа акций (пример 3)

Документ и содержание операции	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	дебет	кредит	
Акт приемки. Принято от учредителя 1000 акций ЗАО "Надежда":			
выкупная стоимость	56	75	5000
разница между выкупной стоимостью и номиналом	56	80	5000
Расходный кассовый ордер. Выдано учредителю за акции ЗАО "Надежда"	75	50	5000
Акт аннулирования акций ЗАО "Надежда". Аннулировано 500 акций.	85	56	5000
Приходный кассовый ордер. Принято от нового учредителя за 500 акций номиналом 30 руб.	50	75	1500
Акт передачи акций ЗАО "Надежда". Передано 500 акций новому учредителю:			
продажная стоимость	75	56	1500

превышение стоимости приобретения над продажной стоимостью	87	56	3500

Для оценки степени ликвидности общества используется показатель стоимости чистых активов.

Чистые активы - разница между суммой активов, принимаемых к расчету, и суммой обязательств, принимаемых к расчету.

Сумма активов, принимаемых к расчету, слагается из данных I раздела актива, и II раздела (за исключением задолженности участников, учредителей по их вкладам в уставный капитал и балансовой стоимости собственных акций, выкупленных у акционеров) актива баланса. При наличии у общества на конец года оценочных резервов, статьи, в связи с которыми они созданы, уменьшаются на сумму данных резервов.

Сумма обязательств, принимаемых к расчету, слагается из одной статьи IV раздела пассива (целевые финансирование и поступления) и данных V и VI разделов пассива (кроме статей: доходы будущих периодов; фонды накопления) баланса.

При определении чистых активов нематериальные активы принимаются в расчет, если они отвечают следующим требованиям:

• непосредственно используются обществом в основной деятельности и приносят доход (патенты, лицензии и др.);

Расчет чистых активов акционерного общества

(в балансовой оценке)

Наименование показателей	Код стр. баланса	На начало периода	На конец периода
АКТИВЫ			
1. Нематериальные активы	110		
2. Основные средства	120		
3. Незавершенное строительство	130		
4. Долгосрочные финансовые вложения	140		
5. Прочие внеоборотные активы	150		
6. Запасы	210		
7. Дебиторская задолженность	230 + (240 - 244)		
8. Краткосрочные финансовые вложения	250		
9. Денежные средства	260		
10. Прочие оборотные активы	270		
11. Итого активы (сумма пунктов 1-10)			
ПАССИВЫ			
12. Целевые финансирование и поступления	460		
13. Заемные средства	590 + 610		
14. Кредиторская задолженность	620		
15. Расчеты по дивидендам	630		
16. Резервы предстоящих расходов и платежей	660		
17. Прочие пассивы	670		
18. Итого пассивы (сумма пунктов 12-17)			
19. Стоимость чистых активов (п. 11 - п. 18)			

• затраты, связанные с их приобретением (созданием), документально подтверждены;

• право общества на владение нематериальными активами подтверждено документом, выданным в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года, в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или ре-

зультатам аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Если при тех же условиях стоимость чистых активов общества оказывается меньше величины минимального уставного капитала, общество обязано принять решение о своей ликвидации. В противном случае акционеры, кредиторы общества, а также органы, уполномоченные государством, вправе требовать его ликвидации в судебном порядке.

14.2. Учет добавочного и резервного капитала

Добавочный капитал представляет собой прирост капитала организации, образовавшегося в результате переоценки объектов основных средств производственного назначения, получения эмиссионного дохода в результате размещения акций, безвозмездно полученного имущества (в том числе в качестве субсидии правительственного органа).

Учет добавочного капитала ведется на пассивном счете 87 "Добавочный капитал" по субсчетам: 87-1 "Прирост имущества по переоценке", 87-2 "Эмиссионный доход", 87-3 "Безвозмездно полученные ценности" и др.

Д **Счет 87 "Добавочный капитал"** **К**

Уменьшение добавочного капитала	Корреспонди-рующий счет	Увеличение добавочного капитала	Корреспонди-рующий счет
Субсчет 87-1 "Прирост имущества по переоценке"			
		Сальдо — прирост стоимости имущества по переоценке на начало периода	—
Увеличен износ основных средств производственного назначения	02	Увеличение по результатам переоценки балансовой стоимости основных средств производственного назначения до их восстановительной стоимости:	
Снижена стоимость основных средств производственного назначения, выявленная по результатам переоценки	01	собственных	01
		долгосрочно арендуемых с правом выкупа у арендных предприятий	03
		Увеличена стоимость: оборудования, требующего монтажа	07
		незавершенного произ-водственного строительства	08
		Сальдо — прирост стоимости имущества по переоценке на конец периода	—
Субсчет 87-2 "Эмиссионный доход"			
		Сальдо — разница между продажной и номинальной стоимостью акций акционерных обществ на начало периода	

Направлен эмиссионный доход на покрытие разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, реализованных при их размещении по цене ниже номинальной стоимости	50, 51, 52	Разница между продажной и номинальной стоимостью акций акционерных обществ, полученная при их реализации по цене, превышающей номинальную стоимость, в процессе формирования уставного капитала **Сальдо** — разница между продажной и номинальной стоимостью акций акционерных обществ на конец периода	50, 51, 52 —
Субсчет 87-3 "Безвозмездно полученные ценности"			
Погашение убытка, образовавшегося при безвозмездной передаче имущества другим организациям и лицам	47, 48	**Сальдо** — стоимость полученного безвозмездно имущества производственного назначения на начало периода Оприходование имущества производственного назначения, полученного безвозмездно от организаций и лиц **Сальдо** — стоимость полученного безвозмездно имущества производственного назначения на конец периода	— 01, 04, 10, 12, 41 —

Суммы, отнесенные в кредит счета 87 "Добавочный капитал", как правило, не списываются. Уменьшение добавочного капитала (записи по дебету счета 87) производятся в случаях:

• направления средств добавочного капитала на увеличение уставного капитала;

• погашения за счет добавочного капитала убытка организации, выявленного по результатам работы за отчетный год;

• распределения добавочного капитала между учредителями организации.

Резервный капитал общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Для иных целей он использоваться не может.

Резервный капитал организации образуют, если это предусмотрено их уставом. Резервный капитал образуется за счет прибыли организации, остающейся в ее распоряжении после уплаты налога на прибыль. Акционерные общества создают резервный капитал в размере не менее 15% уставного капитала.

Резервный капитал акционерных обществ формируется путем обязательных ежегодных отчислений, размер которых предусматривается уставом общества, но не менее 5% чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом.

Для учета резервного капитала используется пассивный счет 86 "Резервный капитал".

Д **Счет 86 "Резервный капитал"** **К**

Уменьшение резервного капитала	Корреспонди-рующий счет	Увеличение резервного капитала	Корреспонди-Рующий счет
		Сальдо — остаток резервного капитала на начало периода	—
Использован резервный капитал: • для покрытия убытков	88	Увеличен резервный капитал за счет прибыли	88

• погашения долгов организации при ее ликвидации	75, 76, 78		
		Сальдо — остаток резервного капитала на конец периода	—

14.3. Учет фондов целевого назначения и финансирования

К фондам целевого назначения относятся фонды организации, образуемые из прибыли, остающейся в распоряжении организации, в соответствии с учредительными документами. К ним относятся фонды накопления, потребления и социальной сферы.

Фонды накопления представляют собой средства нераспределенной прибыли, зарезервированные (направленные) в качестве финансового обеспечения производственного развития организации или иных аналогичных мероприятий по созданию нового имущества.

Фонд социальной сферы представляет собой средства нераспределенной прибыли, зарезервированные (направленные) в качестве финансового обеспечения развития (капитальных вложений) социальной сферы. В составе фонда социальной сферы учитывается также имущество социальной сферы, полученное организацией от других организаций и лиц безвозмездно.

Суммы образованных фондов накопления и социальной сферы, как правило, не списываются. Уменьшение этих фондов (записи по дебету субсчетов 3, 4 счета 88) производятся лишь в случаях:

1) направления средств фондов накопления на погашение убытка, выявленного по результатам работы организации за отчетный год;

2) распределения сумм прибыли, зарезервированных в фондах накопления, между учредителями организации;

3) списания за счет средств фондов накопления затрат, связанных с созданием нового имущества, но по установленному порядку не включаемых в первоначальную стоимость этого имущества. Данные затраты подразделяются в учете на предусмотренные и не предусмотренные в сводных сметных расчетах стоимости строительства.

К затратам, предусмотренным в сводных сметных расчетах стоимости строительства, относятся: затраты на подготовку эксплуатационных кадров для основной деятельности строящихся предприятий; расходы перспективного характера: геологоразведочные, изыскательские и другие, связанные со строительством объектов, в случае невозможности их включения в дальнейшем в стоимость строительства объектов; средства, передаваемые на строительство в порядке долевого участия, если построенные объекты будут приняты по вводу их в эксплуатацию в собственность другими организациями; расходы, связанные с возмещением стоимости строений и посадок, сносимых при отводе земельных участков под строительство.

К затратам, не предусмотренным в сводных сметных расчетах стоимости строительства, относятся: затраты застройщика по объектам, не законченным строительством, а также стоимость других материальных ценностей, переданных безвозмездно другим организациям (основанием для списания этих затрат, кроме соответствующих актов приемки-передачи, является также справка принимающей стороны об отражении в учете упомянутых затрат); расходы по оплате процентов по кредитам банков сверх учетных ставок, установленных ЦБ РФ; убытки по основным средствам строительства, а также от разрушений не законченных строительством зданий и сооружений, возникших от стихийных бедствий (в том числе приведших к их ликвидации); затраты на консервацию строительства; расходы по сносу, демонтажу и охране объектов, прекращенных строительством; расходы, связанные с уплатой процентов, штрафов, пени и неустоек за нарушения в финансово-хозяйственной деятельности; другие затраты.

Фонды потребления представляют собой средства нераспределенной прибыли, направленные (зарезервированные) на осуществление мероприятий по развитию социальной сферы (кроме капитальных вложений) и материальному поощрению работников организации и иных мероприятий, не приводящих к образованию нового имущества организации.

За счет фондов потребления оплачиваются:

• доходы (дивиденды, проценты) по акциям акционерам организации;

• дополнительно предоставленные по коллективному договору (сверх предусмотренных

законодательством) отпуска работникам, в том числе женщинам, воспитывающим детей;

• надбавки к пенсиям, единовременные пособия уходящим на пенсию ветеранам труда;

• проезд членов семьи работника и провоз их багажа к месту использования отпуска и обратно (в соответствии с законодательством для организаций, расположенных в районах Крайнего Севера, приравненных к ним местностям и отдаленным районам Дальнего Востока);

• стипендии студентам и учащимся, направленным организациями на обучение в высшие и средние специальные учебные заведения;

• путевки работникам и их детям на лечение, отдых, экскурсии и путешествия;

• удорожание стоимости питания в столовых, буфетах, профилакториях, предоставление его по льготным ценам или бесплатно работникам (кроме специального питания для отдельных категорий работников в случаях, предусмотренных законодательством), а также детям, находящимся в детских дошкольных учреждениях, санаториях, оздоровительных лагерях;

• материальная помощь, в том числе на жилищное строительство и частичное погашение кредита, предоставленного на жилищное строительство;

• расходы на погашение ссуд (включая беспроцентные), выданные работникам организации на улучшение жилищных условий, приобретение садовых домиков и обзаведение домашним хозяйством;

• расходы по благоустройству садоводческих товариществ (строительство дорог, энерго- и водоснабжение, осушение и другие расходы общего характера), строительству гаражей;

• расходы по возмещению ценовой разницы на товары (работы, услуги), предоставляемые работникам организации;

• расходы по оплате услуг поликлиникам по договорам, заключенным с органами здравоохранения на предоставление своим работникам медицинской помощи, по содержанию детей в дошкольных учебных учреждениях;

• стоимость жилья, места в общежитии, квартирная плата;

• проезд к месту работы транспортом общего пользования специальными маршрутами, ведомственным транспортом (кроме расходов, включаемых в фонд оплаты труда);

• другие льготы (оплата абонементов в группы здоровья, занятий в секциях, клубах, подписки на газеты и журналы, протезирования и т. п.).

Учет фондов ведется на счете 88 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)", по субсчетам: 3 "Фонд накопления", 4 "Фонд социальной сферы", 5 "Фонд потребления".

Субчета 88-3 "Фонд накопления",

Д 88-4 "Фонд социальной сферы", 88-5 "Фонд потребления" К

Уменьшение фондов	Корреспонди-рующий счет	Увеличение фондов	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — остаток фондов на начало периода	—
		Образование фондов за счет прибыли	88-2
Использование фондов: • распределены между учредителями суммы прибыли, зарезервированные в фондах накопления	75	Получены от других организаций и лиц безвозмездно основные средства, нематериальные активы социальной сферы	01, 04
• списаны за счет средств фондов накопления затраты по созданию нового имущества, не включаемые в его первоначальную стоимость	08-5		
• выплачены из фонда потребления материальная помощь, единовременные выплаты	50		

• приобретены за счет фонда потребления путевки для работников в дома отдыха, санатории, медикаменты и т. п.	51		
• начислены доходы работникам, являющимся акционерами, премии и вознаграждения из фонда потребления	70		
		Сальдо — остаток фондов на конец периода	—

Уставом акционерного общества может быть предусмотрено формирование из чистой прибыли специального фонда акционирования работников общества. Его средства расходуются исключительно на приобретение акций общества, продаваемых его акционерами, для последующего размещения его среди работников общества.

Перечень и порядок образования фондов за счет прибыли регулируются учредительными документами или решением учредителей.

Целевое финансирование и поступления представляют собой источник средств организации, предназначенный для осуществления мероприятий целевого назначения: содержания детских учреждений, подготовку кадров, научно-исследовательские работы, выплаты ежемесячного пособия на детей и др. Средства для осуществления мероприятий целевого назначения поступают от других организаций, из бюджета, от родителей на содержание детей в детских садах и яслях.

Учет движения источника целевых мероприятий ведется на пассивном счете 96 "Целевые финансирование и поступления".

Единое ежемесячное пособие назначается и выплачивается: на каждого ребенка в семье с рождения до исполнения ему 16 лет (на учащихся общеобразовательных учреждений - до окончания ими обучения, но не позднее чем до достижения им восемнадцати лет); на рожденных, усыновленных и принятых под опеку (попечительство) детей независимо от получения государственной пенсии на ребенка (социальной пенсии или пенсии по случаю потери кормильца) и алиментов.

Д Счет 96 "Целевые финансирование и поступления" К

Уменьшение источника целевого финансирования и поступлений	Корреспонди-рующий счет	Увеличение источника целевого финансирования и поступлений	Корреспонди-рующий счет
		Сальдо — остаток не использованного по целевому назначению источника на начало периода	
Оплачены расходы по проведению мероприятия за счет средств целевого назначения	50, 51, 52	Поступили средства целевого назначения для финансирования целевых мероприятий	50, 51, 52
Списаны затраты детских учреждений на содержание детей за отчетный период	29, 10, 12, 70, 69, 60	Начислена задолженность родителей за содержание детей в детских учреждениях	76
Начислено единое ежемесячное пособие на детей	73	Поступили из бюджета средства для выплаты единого ежемесячного пособия на детей	51
		Сальдо — остаток не использованного по целевому назначению источника на конец периода	—

Ежемесячное пособие на ребенка выплачивается в размере 70% минимальной оплаты труда. Размер пособия увеличивается на 100% на детей одиноких матерей и на 50% на детей, родители которых уклоняются от уплаты алиментов или в других случаях, когда взыскание алиментов невозможно, а также на детей военнослужащих, проходящих военную службу по призыву.

Пособие на ребенка не выплачивается: на детей в период их нахождения на полном государственном обеспечении; на детей, находящихся под опекой (попечительством), опекуны (попечители) которых получают денежные средства на их содержание; на детей, проживающих с родителями (опекунами, попечителями), работающими (проходящими службу) в посольствах, консульствах, миссиях, на предприятиях Российской Федерации, в международных организациях иностранных государств за рубежом (при проживании ребенка с одним из родителей на территории Российской Федерации пособие на ребенка выплачивается этому родителю); родителям на детей, в отношении которых они лишены родительских прав.

14.4. Учет резервов

Организации могут создавать за счет уменьшения балансовой прибыли оценочные резервы: резервы по сомнительным долгам, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность предприятия, которая не погашена в установленный договором срок и не обеспечена соответствующими гарантиями. Если срок погашения дебиторской задолженности не установлен, то он определяется в течение нормально необходимого для этого времени.

Резерв сомнительных долгов создается в конце отчетного года. С этой целью проводится инвентаризация дебиторской задолженности. В ходе инвентаризации расчетов с дебиторами сверяются данные с конкретными организациями и отдельными лицами. Сверка расчетов осуществляется с помощью писем или выезда работника бухгалтерии в организацию, числящуюся дебитором. По результатам взаимной сверки расчетов составляется акт, определяется величина каждого сомнительного долга и представляется на рассмотрение постоянно действующей инвентаризационной комиссии, которая устанавливает финансовое состояние (платежеспособность) должника и оценивает вероятность погашения долга полностью или частично. Решение комиссии оформляется протоколом с заключением о величине создаваемого резерва сомнительных долгов.

Установленная сумма сомнительного долга по расчетам с дебиторами резервируется по окончании отчетного года за счет уменьшения балансовой прибыли.

В течение следующего за отчетным года резерв по сомнительным долгам используется для списания безнадежной к получению дебиторской задолженности по истечении установленного для нее срока. Если до конца года, следующего за годом создания резерва по сомнительным долгам, этот резерв не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются к балансовой прибыли соответствующего года.

Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги создаются организациями, владеющими акциями других организаций, которые котируются на бирже или на специальных аукционах с регулярным опубликованием котировок. Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги не принимаются в уменьшение налогооблагаемой базы налога на прибыль.

Создание данных резервов аналогично образованию резервов по сомнительным долгам.

Используются резервы под обесценение вложений в ценные бумаги для покрытия разницы между балансовой и рыночной стоимостью акций, которая возникает при падении курса акций ниже их балансовой стоимости. При составлении годового бухгалтерского баланса вложения организации в акции других организаций, котирующиеся на бирже или на специальных аукционах, отражаются по рыночной стоимости, если последняя ниже балансовой стоимости (без корреспонденции соответственно на счетах 06, 58 и 82-2). В пассиве баланса сумма образованного резерва под обесценение вложений в ценные бумаги отдельно не отражается.

Учет созданных резервов ведется на пассивном счете 82 "Оценочные резервы", по субсчетам: 1 "Резервы по сомнительным долгам", 2 "Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги".

Д **Счет 82 "Оценочные резервы"** **К**

Уменьшение оценочных резервов	Корреспонди-рующий счет	Увеличение оценочных резервов	Корреспонди-рующий счет
Списана безнадежная к получению дебиторская задолженность за счет резерва по сомнительным долгам	61, 62, 76	**Сальдо** — сумма созданных резервов на начало периода	—
Списана разница между балансовой и рыночной стоимостью акций других организаций, реализованных в течение года по рыночным ценам	06, 58	Образованы резервы в конце отчетного года	80
Присоединены к прибыли отчетного года неизрасхо-дованные резервы, созданные в предыдущем году	80	**Сальдо** — сумма созданных резервов на конец периода	—

ГЛАВА 15

БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

15.1. Виды и содержание бухгалтерской отчетности

Бухгалтерская отчетность — система показателей, отражающая имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

Бухгалтерскую отчетность составляют организации, являющиеся юридическими лицами

независимо от форм собственности, включая предприятия с иностранными инвестициями. Организации, имеющие дочерние предприятия, составляют и представляют, помимо собственного бухгалтерского отчета, также консолидированную (сводную) отчетность, включающую отчеты своих дочерних предприятий. Организации, имеющие филиалы, представительства и иные подразделения, в том числе выделенные на отдельные балансы, включают показатели деятельности филиалов, представительств и иных подразделений в показатели форм своей бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерская отчетность в зависимости от периода, за который она составляется, бывает периодической и годовой.

Периодической является бухгалтерская отчетность, которая составляется и представляется регулярно через определенные промежутки времени в течение года. К периодической относится бухгалтерская отчетность квартальная, полугодовая.

Годовая бухгалтерская отчетность составляется по итогам истекшего года.

Бухгалтерская отчетность составляется в рублях без десятичных знаков. Организациям, имеющим существенные объемы оборотов товаров, обязательств и др., разрешается представлять бухгалтерскую отчетность в тысячах рублей без десятичных знаков.

Организации (в том числе и предприятия с иностранными инвестициями) представляют в обязательном порядке квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность:

• собственникам (органам, уполномоченным управлять государственным имуществом; участникам, учредителям – в соответствии с учредительными документами);

• государственной налоговой инспекции (в одном экземпляре);

• территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организаций в сроки, установленные Минфином РФ.

Организация представляет годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 апреля следующего за отчетным года, а квартальную — не позднее 30 дней по окончании отчетного периода. Участники (учредители) устанавливают в пределах указанных сроков конкретную дату представления бухгалтерской отчетности.

Годовая бухгалтерская отчетность организации до ее представления в указанные адреса рассматривается и утверждается в порядке, установленном учредительными документами.

Датой представления бухгалтерской отчетности для одногородней организации считается день фактической передачи ее по принадлежности, а для иногородней — дата ее отправления, обозначенная в штемпеле почтового предприятия. В случаях, когда дата представления отчетности совпадает с выходным (нерабочим) днем, срок предоставления отчетности переносится на следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность организаций о результатах хозяйственной деятельности, имущественном и финансовом положении является открытой к публикации заинтересованных пользователей (бирж, покупателей, поставщиков и др.), которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в передаче ее территориальным органам статистики по месту регистрации организации.

Открытые акционерные общества обязаны опубликовать бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках (счет прибылей и убытков). При этом бухгалтерский баланс может приводиться по сокращенной форме, которая может включать лишь итоговые показатели по разделам баланса, при наличии одновременно двух финансовых показателей деятельности общества:

• валюты бухгалтерского баланса на конец отчетного года, не превышающей 400-кратный размер ММОТ;

• выручки (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг за отчетный год, не превышающей 1000-кратный размер ММОТ.

Минимальный размер оплаты труда для определения указанных финансовых показателей принимается по состоянию на конец отчетного года.

Отчет о прибылях и убытках, представляемый для публикации, должен включать все показатели. Допускается не включать в отчет о прибылях и убытках промежуточные итоги.

Дополнительно он должен включать сведения о решении общего собрания акционеров о распределении прибыли или покрытия убытков общества за отчетный год, если такие сведения не опубликованы отдельно или в составе какого-либо иного документа, подлежащего опубликованию в средствах массовой информации.

Статьи отчета о прибылях и убытках и группы статей бухгалтерского баланса, по которым отсутствуют показатели, могут не приводиться, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в году, предшествующем отчетному.

Бухгалтерская отчетность открытых акционерных обществ публикуется в тысячах рублей. Общество, имеющее значительные обороты товаров, обязательств, может публиковать бухгалтерскую отчетность в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Публикация бухгалтерской отчетности должна включать:

• полное наименование общества, включая указание на его организационно-правовую форму;

• отчетную дату и/или отчетный период;

• валюту и формат представления числовых показателей бухгалтерской отчетности;

• полные наименования должностных лиц, подписавших бухгалтерскую отчетность, их фамилии и инициалы;

• дату утверждения бухгалтерской отчетности общим собранием акционеров (если она не указана в иных документах, публикуемых вместе с бухгалтерской отчетностью);

• место нахождения (полный почтовый адрес, телефон и факс) исполнительного органа общества, в котором заинтересованный пользователь может ознакомиться с бухгалтерской отчетностью и получить ее копию в установленном порядке;

• сведения об органе государственной статистики, в который общество представило обязательный экземпляр бухгалтерской отчетности за отчетный год;

• информация о результатах аудита, проведенного независимым аудитором (аудиторской фирмой). Если бухгалтерская отчетность публикуется по сокращенным формам, то публикация должна содержать мнение (оценку) независимого аудитора (аудиторской фирмы) о достоверности бухгалтерской отчетности (безусловно положительное, условно положительное, отрицательное отказ от выражения мнения). Если общество публикует бухгалтерскую отчетность полностью, то публикация должна включать полный текст итоговой части аудиторского заключения, подготовленного в соответствии с Порядком составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, одобренным Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 09.02.96.

Информация о результатах аудита бухгалтерской отчетности должна также включать полное наименование аудитора (аудиторской фирмы), вид и номер лицензии на осуществление аудиторской деятельности, дату аудиторского заключения.

Расходы, связанные с публикацией бухгалтерской отчетности (включая расходы на подготовку, издание и рассылку по почте специальной брошюры (буклета) с бухгалтерской отчетностью общества), включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) как затраты по управлению производством.

Суммы возмещения расходов на копирование и пересылку бухгалтерской отчетности, поступающие от заинтересованных пользователей, зачисляются на счет прибылей и убытков общества.

15.2. Состав бухгалтерской отчетности и порядок ее составления

В состав годовой бухгалтерской отчетности включаются:

бухгалтерский баланс — форма № 1;

отчет о прибылях и убытках — форма № 2;

пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибыляхи убытках:

отчет о движении капитала — форма № 3;

отчет о движении денежных средств — форма № 4;

приложение к бухгалтерскому балансу — форма № 5;

итоговая часть аудиторского заключения;

пояснительная записка;

отчет о целевом использовании полученных средств — форма № 6 (представляют общественные организации (объединения));

специализированные формы;

отчет об использовании бюджетных ассигнований организаций — форма № 2-2 (представляют организации, получающие бюджетные ассигнования).

Субъекты малого предпринимательства, применяющие в соответствии с законодательством упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности, имеют право не представлять в составе годового отчета формы № 3, 4, 5.

Месячная и квартальная отчетность является промежуточной и составляется нарастающим итогом с начала отчетного года. Квартальная бухгалтерская отчетность включает:

бухгалтерский баланс — форма № 1;

отчет о прибылях и убытках — форма № 2.

Приведем форму бухгалтерского баланса и порядок формирования строк баланса; форму отчета о прибылях и убытках, порядок формирования отчета о прибылях и убытках.

Бухгалтерский баланс

Актив	Код стр.	На начало года	На конец года	Остатки по счетам, отражаемые в балансе
1	2	3	4	5
I. Внеоборотные активы				
Нематериальные активы (04, 05)	110			Счет 04 – счет 05
в том числе организационные расходы	111			Выборка из стр. 110
Патенты, лицензии, товарные знаки (знаки обслуживания), иные аналогичные с перечисленными права и активы	112			То же
Основные средства (01, 02, 03)	120			Счет 01 + счет 03 – счет 02
в том числе: земельные участки и объекты природопользования	121			Выборка из стр. 120

Продолжение

Актив	Код стр.	На начало года	На конец года	Остатки по счетам, отражаемые в балансе
1	2	3	4	5
здания, сооружения, машины и оборудование	122			То же
Незавершенное строительство (07, 08, 61)	130			Сумма счетов 07 + 08 + 61
Долгосрочные финансовые вложения (06, 82)	140			Счет 06 – счет 82
в том числе:				
инвестиции в дочерние общества	141			Выборка из стр. 140
инвестиции в зависимые общества	142			То же
инвестиции в другие организации	143			"
займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	144			"
прочие долгосрочные финансовые вложения	145			"
Прочие внеоборотные активы	150			
Итого по разделу I	190			
II. Оборотные активы				Сумма счетов 10 + 11 + 12 – – 13 + 15 ± 16 + + 20 + 21 + 23 + + 29 + 30 + 31 + + 36 + 40 + 41 + + 44 + 45
Запасы	210			
в том числе:				
сырье, материалы и другие аналогичные ценности (10, 15, 16)	211			Счет 10 + счет 15 ± счет 16
животные на выращивании и откорме (11)	212			Счет 11
малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (12, 13, 16)	213			Счет 12 –счет 13 + счет 15 ± счет 16

Продолжение

Актив	Код стр.	На начало года	На конец года	Остатки по счетам, отражаемые в балансе
1	2	3	4	5
затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) (20, 21, 23, 29, 30, 36, 44)	214			Сумма счетов 20 + 21 + 23 + + 29 + 30 + + 36 + 44
готовая продукция и товары для перепродажи (40, 41)	215			Счет 40 + счет 41 – счет 42
товары отгруженные (45)	216			Счет 45
расходы будущих периодов (31)	217			Счет 31
прочие запасы и затраты	218			
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (19)	220			Счет 19
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)	230			Выборка по сроку по счетам 60 + 61 + 62 + + 63 + 68 + 71 + + 75 + 76 + 78
в том числе: покупатели и заказчики (62, 76, 82)	231			Счет 62 + счет 76 – счет 82
векселя к получению (62)	232			Счет 62
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	233			Счет 78
авансы выданные (61)	234			Счет 61
прочие дебиторы	235			Сумма счетов 60 + 63 + 68 + + 69 + 71 + 76 и др.
Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)	240			Выборка по сроку по счетам 60 + 61 + 62 + + 63 + 68 + 71+ + 75 + 76 + 78
в том числе: покупатели и заказчики (62, 76, 82)	241			Счет 62 + счет 76 – счет 82
векселя к получению (62)	242			Счет 62

Продолжение

Актив	Код стр.	На начало года	На конец года	Остатки по счетам, отражаемые в балансе
1	2	3	4	5
задолженность дочерних и зависимых обществ (78)	243			**Счет 78**
задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал (75)	244			Счет 75–1
авансы выданные (61)	245			Счет 61
прочие дебиторы	246			Сумма счетов 60 + 63 + 68 + + 69 + 71 + 76 и др.
Краткосрочные финансовые вложения (56, 58, 82)	250			Счет 58 – счет 82 + счет 56
в том числе: инвестиции в зависимые общества	251			Выборка из разности счета 58 – 82
собственные акции, выкупленные у акционеров	252			Счет 56
прочие краткосрочные финансовые вложения	253			Выборка из разности счета 58 – 82
Денежные средства	260			Сумма счетов 50 + 51 + 52 + + 55 + 56 + 57
в том числе:				
касса (50)	261			Счет 50
расчетные счета (51)	262			Счет 51
валютные счета (52)	263			Счет 52
прочие денежные средства (55, 56, 57)	264			Сумма счетов 55 + 56 + 57
Прочие оборотные активы	270			Счет 88 + + счет 96
Итого по разделу II	**290**			
III Убытки				
Непокрытые убытки прошлых лет (88)	310			**Счет 88, субсчет 2**
Непокрытый убыток отчетного года	320	×		Счет 88-1 + (счет 81 – счет 80)
Итого по разделу III	390			
Баланс (сумма строк 190 + + 290 + 390)	399			

Продолжение

Пассив	Код стр.	На начало года	На конец года	Остатки по счетам, отражаемые в балансе
1	2	3	4	5
IV. Капитал и резервы				
Уставный капитал (85)	410			Счет 85
Добавочный капитал (87)	420			Счет 87
Резервный капитал (86)	430			Счет 86
в том числе:				
резервные фонды, образованные в соответствии с законодательством	431			Выборка из счета 86
резервы, образованные в соответствии с учредительными документами	432			"
Фонды накопления (88)	440			Субсчет 88–3
Фонд социальной сферы (88)	450			Субсчет 88–4
Целевые финансирование и поступления (96)	460			Счет 96
Нераспределенная прибыль прошлых лет (88)	470			Счет 88, субсчет 2
Нераспределенная прибыль отчетного года	480	×		Счет 80 – – счет 81
Итого по разделу IV	490			
V. Долгосрочные пассивы				
Заемные средства (92, 95)	510			Сумма счетов 92 + 95 + 93
в том числе:				
кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	511			Счет 92 + + счет 93
прочие займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты	512			Счет 95
Прочие долгосрочные пассивы	520			
Итого по разделу V	590			
VI. Краткосрочные пассивы				
Заемные средства (90, 94)	610			Сумма счетов 90 + 94 + 93
в том числе:				
кредиты банков	611			Сумма счетов 90 + 93
прочие займы	612			Счет 94

Продолжение

Пассив	Код стр.	На начало года	На конец года	Остатки по счетам, отражаемые в балансе
1	2	3	4	5
Кредиторская задолженность	620			Сумма счетов 60 + 64 + 68 + + 69 + 70 + + 76 + 78
в том числе:				
поставщики и подрядчики (60, 76)	621			Сумма счетов 60 + 76
векселя к уплате (60)	622			Счет 60
задолженность перед дочерними и зависимыми обществами (78)	623			Счет 78
по оплате труда (70)	624			Счет 70
по социальному страхованию и обеспечению (69)	625			Счет 69
задолженность перед бюджетом (68)	626			Счет 68
авансы полученные (64)	627			Счет 64
прочие кредиторы	628			Сумма счетов 62 + 65 + 67 + + 71 + 76 и др.
Расчеты по дивидендам (75)	630			Субсчет 75–2
Доходы будущих периодов (83)	640			Счет 83
Фонды потребления (88)	650			Субсчет 88–5
Резервы предстоящих расходов и платежей (89)	660			Счет 89
Прочие краткосрочные пассивы	670			Субсчет 82–1
Итого по разделу VI	690			
Баланс сумма строк (490 + 590 + 690)	699			

Средства организации отражаются в балансе в следующей оценке:

• основные средства — по остаточной стоимости, т. е. по фактическим затратам их приобретения, сооружения и изготовления, за минусом начисленной амортизации;

• нематериальные активы — по остаточной стоимости, т. е. по фактическим затратам на приобретение, включая расходы по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, за минусом начисленной амортизации;

• капитальные вложения — по фактическим затратам для застройщика (заказчика);

• оборудование — по фактической себестоимости приобретения;

• финансовые вложения (инвестиции в ценные бумаги, уставные капиталы других организаций, облигации, предоставленные займы и т. п.) — по фактическим затратам для инвестора;

• материальные ценности (материалы, топливо, запасные части, тара и другие материальные ресурсы) — по фактической их себестоимости;

• незавершенное производство — по фактической производственной себестоимости (в массовом и серийном производстве — по нормативной (плановой) себестоимости, или по прямым расходам, или по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов);

• издержки обращения — в сумме издержек, приходящихся на остаток нереализованных товаров на предприятиях торговли и общественного питания;

• расходы будущих периодов — в сумме фактических произведенных расходов в отчетном периоде, но относящихся к следующим отчетным периодам;

• готовая продукция — по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости;

• товары — по покупной стоимости;

• товары отгруженные, сданные работы и оказанные услуги — по полной фактической или нормативной (плановой) себестоимости;

• дебиторская задолженность — в сумме, признанной дебиторами;

• остатки средств по валютным счетам, другие денежные средства (включая денежные

документы), ценные бумаги, дебиторская и кредиторская задолженность в иностранных валютах — в рублях, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу ЦБ РФ, действующему на последнее число отчетного периода.

Источники средств организации отражаются в балансе:

• уставный капитал — в размере, определенном учредительными документами;

• резервный капитал — в сумме неиспользованных средств этого капитала;

• резервы по сомнительным долгам — в течение года в сумме неиспользованных резервов, в конце отчетного года — в сумме созданных резервов на покрытие дебиторской задолженности организации;

• резервы на покрытие предстоящих расходов и платежей — в сумме неиспользованных резервов в течение года и в сумме резервов, переходящих на следующий год, — в балансе на конец отчетного года;

• доходы будущих периодов — в сумме, полученной в отчетном периоде, но относящейся к будущим отчетным периодам;

• прибыль — в сумме фактически полученной в отчетном периоде прибыли за вычетом авансового и фактического использования прибыли в отчетном периоде. Фактически полученный убыток отражается в активе баланса отдельной статьей. В годовой отчетности в валюту баланса включается лишь непокрытый убыток или нераспределенная прибыль отчетного года;

• кредиторская задолженность — в суммах фактических долгов кредиторам.

Отчет о прибылях и убытках

Наименование показателя	Код стр.	За отчетный период	За аналогичный период прошлого года
1	2	3	4
Выручка (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)	010		
Себестоимость реализации товаров, продукции, работ, услуг	020		
Коммерческие расходы	030		
Управленческие расходы	040		
Прибыль (убыток) от реализации (строки (010 - 020 - 030 - 040))	050		
Проценты к получению	060		
Проценты к уплате	070		
Доходы от участия в других организациях	080		
Прочие операционные доходы	090		
Прочие операционные расходы	100		
Прибыль (убыток) от финансово-хозяйственной деятельности (строки (050 + 060 - 070 + 080 + 090 - 100))	110		
Прочие внереализационные доходы	120		
Прочие внереализационные расходы	130		
Прибыль (убыток) отчетного периода (строки (110 + 120- 130))	140		
Налог на прибыль	150		
Отвлеченные средства	160		
Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного периода (строки (140 - 150 - 160))	170		

Порядок формирования отчета о прибылях и убытках организации

Номер строки	Бухгалтерская запись		Содержание операции, отражаемой на финансовом результате
ф.№2	дебет	кредит	
010	62	46	(+) Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг по моменту отгрузки (или в соответствии с договором иной момент перехода прав собственности)
	46	68 НДС, 76	(-) НДС
	46	68 А	(-) Акциз
	46	68 Над	(-) Процентная надбавка к розничным ценам на радиоприемники и телевизоры
	46	67 ГСМ	(-) Налог на реализацию ГСМ
	46	68 ЭП	(-) Экспортная пошлина
	46	68Пр	(-) Налог с продаж
020	46	20, 40	Себестоимость продукции (работ, услуг) со счетом 26 или без него в соответствии с учетной политикой
	46	37	Отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) (Ф>Н — положительная запись, Ф<Н — отрицательная запись)
	46	41	Покупная стоимость реализованных товаров
030	46	43	Затраты по сбыту, относящиеся к реализованной продукции
	46	44	Издержки обращения
040	46	26	Управленческие расходы (по учетной политике)
050	—	—	стр. 010 - стр. 020 - стр. 030 - стр. 040
060	76	80	Проценты, причитающиеся к получению по облигациям, депозитам и т. д.
070	—	—	Проценты, подлежащие к уплате и отражаемые на счете 80 (законодательно не установлены)
080	76, 51	80	Доходы по акциям других организаций
	78-3	80	Доходы от совместной деятельности
090	62, 76	47, 48	Доходы по выбывающему имуществу
	47, 48	68 НДС	(-) НДС по реализуемому имуществу
	76, 51	80	Причитающиеся к получению (полученная) арендная плата
	80	68 НДС	(-) НДС по арендной плате
	52, 57, 60, 62, 76 и др.	80	Положительные курсовые разницы
	51	80	Компенсации затрат на содержание законсервированных производственных мощностей и объектов, по аннулированным договорам и т. п.
	51	48	Суммы, полученные за проданную иностранную валюту
	52	57, 76	Суммы приобретенной иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на день зачисления

100	47, 48	01, 04, 12	(+) Первоначальная стоимость выбывающего амортизируемого имущества
	02, 05, 13	47,48	(-) Износ выбывающего амортизируемого имущества
	47, 48	10, 12, 13, 69, 70	Расходы, связанные с выбытием имущества
	48	06, 10, 12, 58	Балансовая стоимость прочего выбывающего имущества
	80	10, 12, 13, 69, 70 и др.	Расходы по содержанию законсервированных мощностей и объектов, по аннулированным договорам и т. п.
	80	52, 57, 60, 62	Отрицательные курсовые разницы
	48	51, 76	Расходы, связанные с обслуживанием ценных бумаг
	48	57	Стоимость реализованной иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на день продажи
	57, 76	51	Сумма денежных средств, направленных на приобретение иностранной валюты, и расходы по ее приобретению
	80	68	Начисленные налоги и сборы за счет финансовых результатов
110	—	—	стр. 050 + стр. 060 - стр. 070 + стр. 080 + стр. 090 - стр. 100
120	60, 76	80	Кредиторская и депонентская задолженность, по которой истек срок исковой давности
	51, 52	80	Суммы, поступившие в погашение дебиторской задолженности, списанной в прошлые годы
	63, 51, 52	80	Штрафы, пени, неустойки, возмещение убытков по хозяйственным договорам, подлежащие к получению
	51, 52	80	Суммы страхового возмещения и покрытия убытков от чрезвычайных обстоятельств
	81, 88 и др.	80	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году
	01, 04, 10, 12, 41	80	Зачисление на баланс имущества, выявленного в излишке при инвентаризации
	60, 62	80	Суммовые разницы
	80	68 НДС	(-) НДС по суммовым разницам
130	80	14	Уценка производственных запасов
	80	62, 76	Убытки от списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности
	80	62, 76	Долги, не реальные к взысканию
	80	51, 76	Штрафы, пени, неустойки, возмещение убытков по договорам, подлежащие к уплате
	80	88 и др.	Убытки по операциям прошлых лет, выявленные в отчетном году
	80	84	Недостачи, выявленные при инвентаризации
	80	51	Судебные издержки
	80	01, 10, 12, 41 и др.	Потери от чрезвычайных ситуаций
	80	60, 62 и др.	Суммовые разницы
140	—	—	стр. 110 + стр. 120 - стр. 130
150	81	68	Налог на прибыль
160	81	68, 69	Использование прибыли
170	—	—	140 стр. - стр. 150 - стр. 160

Бухгалтерская отчетность составляется на основании данных синтетического и аналитического учета.

Перед составлением годового отчета организации обязательно проводят инвентаризацию имущества и обязательств, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация зданий, сооружений и других неподвижных объектов основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов - один раз в пять лет. В районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностям инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за предыдущий год. В случае изменения вступительного баланса на 1 января отчетного года в пояснительной записке должны быть объяснены причины.

Изменения бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году (после их утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных. Указанный порядок исправления отчетных данных применяется при выявлении искажений отчетных данных в ходе проверок и инвентаризаций, проводимых самой организацией или контролирующими органами.

Если в ходе проверки годового бухгалтерского отчета установлено занижение доходов или финансовых результатов при отнесении на издержки производства и обращения не связанных с ними затрат, то исправление в бухгалтерский учет и отчетность за прошлый год не вносится, а отражается в отчетности текущего года как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном периоде, в корреспонденции со счетами, по которым допущены искажения. В частности, излишнее списание сырья и материалов (при распределении отклонений или транспортно-заготовительных расходов) отражается записью: дебет счета 10 кредит счета 80, излишне начисленный износ основных средств — дебет счета 02 кредит счета 80, ошибочно отнесенные в затраты на производство продукции (издержки обращения) расходы, производимые за счет чистой прибыли, — дебет счета 88 кредит счета 80 и т. д.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация объявляет изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Там, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

15.3. Отражение в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности

Отражение событий после отчетной даты и их последствий в бухгалтерской отчетности регулируется Положением по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" ПБУ 7/98, утвержденным приказом Минфина РФ от 25.11.98 № 56н.

Отражение условных фактов хозяйственной деятельности и их последствий регулируется Положением по бухгалтерскому учету "Условные факты хозяйственной деятельности" ПБУ 8/98, утвержденным приказом Минфина РФ от 25.11.98 № 57н.

Событие после отчетной даты

Событием после отчетной даты признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за отчетный год.

Датой подписания бухгалтерской отчетности считается дата, указанная в представляемой в адреса, определенные законодательством Российской Федерации, бухгалтерской отчетности при подписании ее в установленном порядке.

К событиям после отчетной даты относятся:

• события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;

• события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность.

К событиям, подтверждающим существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия,

в которых организация вела свою деятельность, относятся:

• 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;

• получение информации о финансовом состоянии и результатах деятельности дочернего или зависимого общества (товарищества), ценные бумаги которого котируются на фондовых биржах, подтверждающая устойчивое и существенное снижение стоимости долгосрочных финансовых вложений организации;

• продажа производственных запасов после отчетной даты, показывающая, что расчет цены возможной реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату был необоснован;

• объявление дивидендов дочерними и зависимыми обществами за периоды, предшествовавшие отчетной дате;

• обнаружение после отчетной даты того обстоятельства, что процент готовности объекта строительства, использованный для определения финансового результата по состоянию на отчетную дату методом "Доход по стоимости работ по мере их готовности", был необоснован;

• получение от страховой организации материалов по уточнению размеров страхового возмещения, по которому по состоянию на отчетную дату велись переговоры;

• обнаружение после отчетной даты существенной ошибки в бухгалтерском учете или нарушения законодательства при осуществлении деятельности организации, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период.

К событиям, свидетельствующим о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация вела свою деятельность, относятся:

• принятие решения о реорганизации организации;

• приобретение предприятия как имущественного комплекса;

• реконструкция или планируемая реконструкция;

• принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;

• крупная сделка, связанная с приобретением и выбытием основных средств и финансовых вложений;

• пожар, авария, стихийное бедствие или другая чрезвычайная ситуация, в результате которой уничтожена значительная часть активов организации;

• прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на отчетную дату;

• существенное снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после отчетной даты;

• непрогнозируемое изменение курсов иностранных валют после отчетной даты;

• действия органов государственной власти (национализация и т.п.).

В бухгалтерской отчетности отражаются только существенные события после отчетной даты независимо от положительного или отрицательного их характера для организации.

Существенным является событие после отчетной даты, без знания которого невозможна достоверная оценка финансового состояния организации. Существенность события после отчетной даты устанавливается организацией самостоятельно. Последствия существенных событий после отчетной даты должны быть оценены в денежном выражении, для чего должен быть сделан соответствующий расчет.

В бухгалтерской отчетности последствия событий после отчетной даты отражаются путем:

• уточнения данных о соответствующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации (отражения в бухгалтерской отчетности);

• раскрытия соответствующей информации (описания в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности).

При возникновении событий после отчетной даты, приводящих к невозможности применения допущения непрерывности деятельности предприятия, данные события отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами до утверждения бухгалтерской отчетности в установленном порядке.

Порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете и отчетности налоговых последствий событий после отчетной даты устанавливается отдельным положением по бухгалтерскому учету.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, производится сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода. Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Пример. На 31.12.98 у организации имеются следующие остатки по счетам бухгалтерского учета:

счет 62 (дебет) — 12 000 руб.; счет 80 (кредит) — 140 000 руб.;

счет 81 (дебет) — 80 000 руб.

В марте 1999 г., до даты подписания бухгалтерской отчетности, организации стало известно о предстоящем банкротстве организации-дебитора. Дебиторская задолженность в сумме 12 000 руб. является существенной по определению организации.

В этом случае делаются следующие заключительные бухгалтерские записи за 1998 г.:

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 12 000 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 12 000 руб.;

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 80 000 руб.

К-т сч. 81 "Использование прибыли" 80 000 руб.;

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 48 000 руб.

К-т сч. 88, субсчет 1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года" 48 000 руб.;

Д-т сч. 88, субсчет 1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года"

К-т сч. 88, субсчет 2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет" — 48 000 руб.

Убыток по событию после отчетной даты в сумме 12 000 руб. в соответствии с налоговым законодательством не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль.

Информация о данном событии раскрывается в пояснительной записке.

В октябре 1999 г. организация получила документы о ликвидации организации-дебитора. По данным документам 4000 руб. подлежит возмещению организацией-дебитором, а остальная часть долга списывается как безнадежная дебиторская задолженность.

В бухгалтерском учете 1999 г. делаются следующие бухгалтерские проводки:

Д-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

К-т сч. 88, субсчет 2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет" — 12 000 руб. — обратная запись по восстановительной дебиторской задолженности;

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 8000 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 8 000 руб. — списана дебиторская задолженность на финансовый результат;

Д-т сч. 63 "Расчеты по претензиям" 4000 руб.

К-т сч. 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" 4 000 руб. — списана дебиторская задолженность за счет претензии;

Д-т сч. 51 "Расчетный счет" 4000 руб.

К-т сч. 63 "Расчеты по претензиям" 4 000 руб. — получено от организации-дебитора.

Убыток, отраженный по дебету счета 80 в сумме 8 000 руб. уменьшает налогооблагаемую базу.

Событие после отчетной даты, свидетельствующее о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом в отчетном периоде никакие записи в бухгалтерском (синтетическом и аналитическом) учете не производятся.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая это событие.

Информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении. Если возможность оценить последствия события после отчетной даты в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это.

Условные факты хозяйственной деятельности

Условным фактом хозяйственной деятельности (далее — условный факт) признается имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий. При этом последствия условного факта оказывают существенное влияние на оценку пользователя бухгалтерской отчетности финансового положе-

ния, движения денежных средств или результатов деятельности организации по состоянию на отчетную дату.

К условным фактам хозяйственной деятельности относятся:

• незавершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком, и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;

• не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;

• гарантии и другие виды обеспечения обязательств, выданные до отчетной даты в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;

• учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок погашения которых не наступил до даты подписания бухгалтерской отчетности;

• какие-либо осуществленные до отчетной даты действия других организаций, в результате которых организация должна получить компенсацию, величина которой является предметом судебного разбирательства;

• гарантийные обязательства организации в отношении проданной ею в отчетном периоде продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;

• обязательства в отношении охраны окружающей среды;

• другие аналогичные факты.

Последствиями условного факта, определяемыми по состоянию на отчетную дату при формировании бухгалтерской отчетности, могут быть: условный убыток, условная прибыль, условное обязательство, условный актив. Они должны быть оценены в денежном выражении, для чего должен быть сделан соответствующий расчет, основывающийся на доступной для организации информации.

В бухгалтерской отчетности должны отражаться существенные условные факты независимо от того, являются они благоприятными или неблагоприятными для организации. Существенность условного факта определяет организация исходя из общих требований бухгалтерской отчетности.

В зависимости от вероятности наступления условный факт отражается в бухгалтерской отчетности:

• признание этих последствий (отражение в бухгалтерской отчетности);

• раскрытие соответствующей информации (отражение в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности).

Вероятность наступления условного факта может быть: очень высокая (95% - 100%), высокая (50% - 95%), средняя (5% - 50%), малая (0 % - 5%).

Условное обязательство, порождаемое условным фактом, подлежит отражению в бухгалтерском балансе, а связанный с ним условный убыток — в отчете о прибылях и убытках за отчетный период, если одновременно:

существует высокая вероятность, что будущие события подтвердят (принимая во внимание любое вероятное возмещение) снижение стоимости соответствующего актива или существование соответствующего обязательства по состоянию на отчетную дату;

условное обязательство и условный убыток, порождаемые условным фактом, могут быть достаточно обоснованно оценены.

Условное обязательство и условный убыток, порождаемые условным фактом, отражаются в синтетическом и аналитическом учете заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годового бухгалтерского отчета в установленном порядке.

Порядок расчета и отражения в бухгалтерском учете и отчетности налоговых последствий условных фактов устанавливается отдельным Положением по бухгалтерскому учету.

При наступлении соответствующего факта хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, производится сторнировочная (или обратная) запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода. Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая этот факт хозяйственной деятельности.

Пример. В декабре 1998 г. в организации была проведена документальная налоговая проверка, по

результатам которой был получен акт с решением о доначислении налогов на сумму 90 000 руб. По данному акту были оформлены разногласия и направлено письмо в городскую налоговую инспекцию о решении данного вопроса. По оценкам экспертов есть высокая вероятность, что сумма доначисления налогов будет снижена до величины 40 000 руб.

По состоянию на 31.12.98 остатки по бухгалтерским счетам равны:

по счету 80 (кредит) — 140 000 руб.

по счету 81 (дебет) — 80 000 руб.

Величина убытков по условному факту доначисления налогов по акту налоговых органов признана существенной и принято решение об отражении наиболее вероятной их величины в сумме 40 000 руб. в бухгалтерской отчетности, а оставшиеся 50 000 руб. (90 000 - 40 000) раскрыть в пояснениях к бухгалтерской отчетности.

Заключительные записи в бухгалтерском учете за 1998 г. будут следующие:

Д-т сч. 81 "Использование прибыли" 40 000 руб.

К-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 40 000 руб.;

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 120 000 руб.

К-т сч. 81 "Использование прибыли" 120 000 руб.;

Д-т сч. 80 "Прибыли и убытки" 20 000 руб.

К-т сч. 88, субсчет 1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года" 20 000 руб.;

Д-т сч. 88, субсчет 1 "Нераспределенная прибыль (убыток) отчетного года" 20 000 руб.

К-т сч. 88, субсчет 2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет" 20 000 руб.

В феврале 1999 г. был окончательно урегулирован вопрос о доначислении налогов и получен акт налоговых органов на сумму 50 000 руб.

В бухгалтерской отчетности в феврале 1999 г. осуществляются следующие бухгалтерские записи:

Д-т сч. 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" 40 000 руб.

К-т сч. 88, субсчет 2 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет" 40 000 руб. (обратная запись);

Д-т сч. 81 "Использование прибыли" 50 000 руб.

К-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" 50 000 руб. (начислены налоги);

Д-т сч. 68 "Расчеты с бюджетом" 50 000 руб.

К-т сч. 51 "Расчетный счет" 50 000 руб. (уплачены налоги).

При определении величины условного убытка организация может принять в расчет сумму встречного требования или сумму требования к третьим лицам, когда требования связаны с условным фактом, а вероятность удовлетворения их высокая.

Пример. Предприятие Б выполняет работы по заказу организации А. Для выполнения части работ предприятие привлекло организацию В. Предприятие Б вовлечено в арбитражное разбирательство с организацией А по нарушению условий договора о выполненных работах. По экспертному заключению спор будет решен в пользу организации А, сумма убытка для предприятия Б составит 10 000 руб. В то же время предприятие Б предъявило иск организации В — соисполнителю работ. По экспертному заключению решение будет принято в пользу предприятия Б на сумму 6 000 руб. В данном случае предприятие Б может отразить в отчетности условный убыток в сумме 4 000 руб. (10 000 - 6 000).

Условная прибыль как финансовый результат условного факта раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках за отчетный период, если существует высокая вероятность того, что организация получит условную прибыль. При этом в бухгалтерской отчетности за отчетный период не отражаются ни доход, ни активы, а в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода не производятся никакие записи.

Информация об условной прибыли, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, не должна содержать указания на степень вероятности или сумму, которую организация может получить.

При фактическом получении прибыли, признанной условной в бухгалтерской отчетности за отчетный период, в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, в общем порядке делается запись, отражающая получение этой прибыли.

Условный убыток как финансовый результат условного факта раскрывается в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках за отчетный период, если не выполняются условия высокой вероятности условных фактов или достаточной обоснованности их оценки. При этом в бухгалтерской отчетности за отчетный период не отражаются ни убыток, ни обязательство, а в синтетическом и аналитическом учете отчетного периода не производятся никакие учетные записи.

При фактическом получении убытка в периоде, следующем за отчетным, в бухгалтерском учете в общем порядке делается запись, отражающая получение этого убытка.

Наличие и сумма выданных организацией гарантий, обязательств, вытекающих из учтенных (дисконтированных) организацией векселей, и других аналогичных обязательств, принятых на себя организацией, как правило, раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках отчетного периода, независимо от вероятности убытка по таким фактам хозяйственной деятельности.

Информация об условном факте, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, должна включать краткое описание характера этого условного факта и неопределенных событий, которые определяют последствия его, а также сформированную исходя из требования осмотрительности оценку последствий в денежном выражении (без учета налоговых последствий, порождаемых условным фактом). Если возможность оценить последствия условного факта в денежном выражении отсутствует, то организация должна указать на это.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации наносит или может нанести ущерб организации в ходе урегулирования ею соответствующего условного факта, то организация может не раскрывать информацию в полном объеме. Организация должна указать в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках лишь общий характер условного факта и причину, по которой более подробная информация не раскрывается.

Условный убыток не отражается (не раскрывается) в бухгалтерской отчетности за отчетный период, если вероятность его как финансового результата условного факта малая.

При фактическом получении (реализации) убытка в периоде, следующем за отчетным, в бухгалтерском учете в общем порядке делается запись, отражающая получение этого убытка.

15.4. Сводная бухгалтерская отчетность и правила ее составления

Организация, имеющая дочерние и зависимые общества, кроме собственного бухгалтерского отчета составляет сводную бухгалтерскую отчетность, включающую показатели отчетов таких обществ.

Сводная бухгалтерская отчетность — система показателей, отражающих финансовое положение на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций: головной организации и ее дочерних обществ, а также зависимых обществ. По отношению к дочерним обществам головная организация выступает как основное общество (товарищество), по отношению к зависимым обществам — как обладающее (участвующее) общество.

Сводная бухгалтерская отчетность объединяет бухгалтерскую отчетность дочерних обществ и включает данные о зависимых обществах, являющихся юридическими лицами по законодательству места его государственной регистрации.

Бухгалтерская отчетность дочернего общества включается в сводную бухгалтерскую отчетность в следующих случаях:

• головная организация имеет более 50% голосующих акций акционерного общества или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью;

• головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между головной организацией и дочерним обществом договором;

• при наличии у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Данные о зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20% голосующих акций акционерного общества или более 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью.

До составления сводной бухгалтерской отчетности выверяются и регулируются все взаимозачеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации и дочерних обществ, а также между дочерними обществами.

Головная организация, имеющая дочерние и зависимые общества, составляет сводную бухгалтерскую отчетность путем объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочерних обществ и включения данных об участии в зависимых обществах. Показатели бухгалтерской отчетности дочернего (зависимого) общества включаются в сводную бухгалтерскую отчетность с первого числа месяца, следующего за месяцем

приобретения головной организацией соответствующего количества акций, доли в уставном капитале дочернего (зависимого) общества либо появления иной возможности определять решения, принимаемые дочерним обществом.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется и представляется на русском языке в тысячах и миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Правила объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность

В сводную бухгалтерскую отчетность объединяются все активы и пассивы, доходы и расходы головной организации и дочерних обществ. При ее составлении используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ. В ней объединяется бухгалтерская отчетность головной организации и дочерних обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

Для включения в сводную бухгалтерскую отчетность показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества, составленной в иностранной валюте, пересчитываются в рубли следующим образом:

• стоимость активов и пассивов, величины доходов и расходов — по курсу ЦБ РФ, последнему по времени котировки в отчетном периоде;

• величина доходов и расходов, формирующих финансовые результаты деятельности дочернего общества, — с использованием курсов, действовавших на соответствующие даты совершения операций в иностранной валюте, либо с использованием средней величины курсов, исчисленной как результат от деления суммы произведений величин курсов и дней их действий в отчетном периоде на количество дней в отчетном периоде;

• разницы, возникающие в результате пересчета стоимости активов и пассивов, величины доходов и расходов, отражаются в сводном бухгалтерском балансе в составе добавочного капитала и отдельно раскрываются в пояснениях к сводному бухгалтерскому балансу и сводному отчету о прибылях и убытках.

Сводная бухгалтерская отчетность включает в себя:

• сводный бухгалтерский баланс;

• сводный отчет о прибылях и убытках.

Сводный бухгалтерский баланс составляется разными способами, если:

• головная организация оплачивает уставный капитал дочерней по номиналу (акции, доли):

• головная организация имеет 100% уставного капитала дочерней;

• головная организация имеет выше 50%, но менее 100% уставного капитала дочерней;

• головная организация имеет 50% или менее 50% уставного капитала дочерней;

• головная организация оплачивает уставный капитал дочерней по цене выше номинала (акции, доли).

При составлении сводного бухгалтерского баланса, когда головная организация имеет 100% уставного капитала дочерней, данные головной организации и дочерних обществ объединяются путем построчного суммирования соответствующих данных с последующим исключением промежуточных результатов.

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводный бухгалтерский баланс не включаются:

• финансовые вложения головной организации в уставные капиталы дочерних обществ и соответственно уставные капиталы дочерних обществ в части, принадлежащей головной организации. Например, головная организация приобрела на 100 тыс. руб. 100% акций дочерней фирмы по номинальной стоимости. Приобретенные акции головной организацией включены в состав долгосрочных финансовых вложений (дебет счета 06, кредит счета 51); в дочерней организации — это оплаченный уставный капитал (дебет счета 51, кредит счета 85).

В сводном балансе данные о финансовых вложениях и уставном капитале будут выглядеть следующим образом:

(тыс. руб.)

Статьи	Головная организация	Дочерняя организация	Корректировка		Сводный баланс
			дебет	кредит	
Долгосрочные финансовые вложения	500	20		100	420
Прочие активы	9500	180			9680
Итого	10 000	200		100	10 100
Уставный капитал	5000	100	100		5000
Прочие пассивы	5000	100			5100
Итого	10 000	200	100		10 100

• показатели, отражающие дебиторскую и кредиторскую задолженность между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами. Например, долг головной организации дочерней составляет 10 000 руб., а дочерняя организация должна головной — 30 000 руб., в сводном балансе это будет выглядеть так:

(тыс. руб.)

Статьи	Головная организация	Дочерняя организация	Корректировка		Сводный баланс
			дебет	кредит	
Долгосрочные Финансовые Вложения	500	20		100	420
Дебиторская Задолженность	600 (в том числе долг дочерней организации -30)	30 (в том числе долг головной организации-10)		40	590
Прочие активы	8 900	150			9050
Итого	10000	200		140	10060
Уставный капитал	5 000	100	100		5000
Кредиторская Задолженность	4 000 . (в том числе долг дочерней организации-10)	40 (в том числе долг головной организации -30)	40		4000
Прочие пассивы	1 000				1 060
Итого	10000	200	140		10060

• прибыль от операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами, включенная в балансовую стоимость имущества (основных средств, производственных запасов и др.) головной организации или дочерних обществ. Например, головная организация продала дочерней организации основные средства за 10 000 руб. Остаточная стоимость основных средств — 8 000 руб.

Головная организация получила прибыль в сумме 2 000 руб. (дебет счета 47 кредит счета 80), а дочерняя организация ввела в эксплуатацию основное средство в сумме 10 000 руб. (дебет счета 01 кредит счета 08).

В сводном балансе необходимо откорректировать эти данные (фрагменты баланса):

(тыс. руб.)

Статьи	Головная организация	Дочерняя организация	Корректировка		Сводный баланс
			дебет	кредит	
Основные средства	2000	50		2	2048
Прибыль	900	20	2		918

• дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации либо другим дочерним обществам той же головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводной бухгалтерской отчетности отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу. Например, дочернее общество начислило головной организации дивиденды в сумме 1 000 руб. (дебет счета 88 кредит счета 75), а головная организация начисленные дивиденды включила в балансовую прибыль (дебет счета 78 кредит счета 80).

В сводном балансе корректировка будет выглядеть так (фрагменты баланса):

(тыс. руб.)

Статьи	Головная организация	Дочерняя организация	Корректировка		Сводный баланс
			дебет	кредит	
Дебиторская Задолженность по дивидендам	300	—		1	299
Расчеты по дивидендам (кредиторская задолженность)	200	1	1		200

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и бухгалтерской отчетности дочернего общества, в котором головная организация имеет более 50%, но менее 100% голосующих акций акционерного общества или более 50%, но менее 100% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью, в сводном бухгалтерском балансе выделяются отдельно расчетные показатели, отражающие долю меньшинства в уставном капитале.

В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражает величину уставного капитала дочернего общества, не принадлежащего головной организации, доля меньшинства в сводном бухгалтерском балансе определяется исходя из величины капитала дочернего общества по состоянию на отчетную дату и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли не принадлежащей головной организации уставного капитала в его общей величине). За величину капитала дочернего общества на отчетную дату принимается итог раздела IV "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса за минусом статей "Фонд социальной сферы" и "Целевые финансирование и поступления".

В сводном бухгалтерском балансе показатель доли меньшинства отражается отдельной статьей "Доля меньшинства" за итогом раздела IV "Капитал и резервы", а составляющие капитал группы — за минусом доли меньшинства.

Например, головная организация приобрела 60% акций дочерней организации по номинальной стоимости. Уставный капитал дочерней организации составляет 100 000 руб.

В этом случае финансовые вложения головной организации в дочернюю составляют 60 000 руб. (дебет счета 06 кредит счета 51). При корректировке данных для сводного баланса инвестиции головной организации в дочернюю вычитаются из ее акционерного капитала, а разница (40 000 руб.) — представляет долю меньшинства.

Если головная организация имеет 50% и менее голосующих акций акционерного общества или уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью, то показатели активов и пассивов дочернего общества в этом случае для включения в сводную бухгалтерскую отчетность определяются исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

В сводном балансе данная информация будет выглядеть так (фрагмент баланса):

(тыс. руб.)

Статьи	Головная организация	Дочерняя организация	Корректировка		Сводный баланс
			дебет	кредит	
Долгосрочные Финансовые Вложения	500 (в том числе в дочернюю организацию - 60)	20		60	460
Уставный капитал	5 000	100	100		5000
Доля меньшинства				40	40

В случае, если дочернее общество равновелико (по 50% принадлежит двум головным организациям), показатели активов и пассивов такого дочернего общества, подлежащие включению в сводную отчетность каждой головной организацией, определяются исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

В этом случае при формировании сводного бухгалтерского баланса на первом этапе при постатейном суммировании данные учитываются не в полной величине, а в сумме, пропорциональной доле головной организации в уставном капитале дочерней.

Последующие этапы идентичны по содержанию методу полного сведения данных.

Если при объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочернего общества балансовая оценка у головной организации финансовых вложений в дочернее общество отличается от номинальной стоимости акций дочернего общества (стоимостной оценки доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества), то указанная разница отражается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей "Деловая репутация дочерних обществ". Если номинальная стоимость акций дочернего общества (стоимостная оценка доли участия головной организации в уставном капитале) ниже балансовой оценки финансовых вложений головной организации в дочернее общество, то статья "Деловая репутация дочерних обществ" показывается в группе статей "Нематериальные активы" сводного бухгалтерского баланса. Если номинальная стоимость акций дочернего общества (стоимостная оценка доли участия головной организации в уставном капитале) превышает балансовую оценку финансовых вложений головной организации в дочернее общество, то статья "Деловая репутация дочерних обществ" показывается между разделами IV "Капитал и резервы" и V "Долгосрочные пассивы" сводного бухгалтерского баланса. Например, головная организация приобрела 100% акций дочерней организации за 115 000 руб. (номинал — 100 000 руб.). Данное превышение в сводном балансе отражается как нематериальный актив (деловая репутация дочерних обществ):

(тыс. руб.)

Статьи	Головная организация	Дочерняя организация	Корректировка		Сводный баланс
			дебет	кредит	
Долгосрочные финансовые вложения	515 (в том числе в дочернюю - 115)	20		115	420
Деловая репутация			15		15
Уставный капитал	5 000	100	100		5000

Сводный отчет о прибылях и убытках головной организации и дочерних обществ формируется путем построчного суммирования соответствующих данных с последующим исключением доходов и расходов, возникающих в результате операций внутри группы.

При объединении бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в

сводный отчет о прибылях и убытках не включаются:

• выручка от реализации продукции (товаров, работ, услуг) между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации и затраты, приходящиеся на эту реализацию;

• дивиденды, выплачиваемые дочерними обществами головной организации, либо другими дочерними обществами той же головной организации, а также головной организацией своим дочерним обществам. В сводном отчете о финансовых результатах отражаются лишь дивиденды, подлежащие выплате организациям и лицам, не входящим в группу;

• любые иные доходы и расходы, возникающие в результате операций между головной организацией и дочерними обществами, а также между дочерними обществами одной головной организации.

Например, между головной и дочерними организациями (доля головной - 100%) имеют место следующие сделки:

• головная организация продала дочерней продукцию на сумму 100 000 руб.; дочерняя организация в свою очередь реализовала данную продукцию лицам, не входящим в группу;

• дочерняя организация выплатила головной организации в виде дивидендов 10 000 руб.

Сводный отчет о финансовом результате формируются следующим образом:

(тыс. руб.)

Статьи	Головная организация	Дочерняя организация	Корректировка		Сводный баланс
			Дебет	кредит	
Выручка	500	200	100		600
Прочие доходы	100	20	10		110
Себестоимость реализованной продукции	350	150 (в том числе приобретенной у головной организации - 100)		100	400
Прочие расходы	200	40		10	230
Прибыль	50	30	110	110	80

Правила включения данных о зависимых обществах в сводную бухгалтерскую отчетность

Данные о зависимых обществах в сводную бухгалтерскую отчетность включаются посредством отражения в ней двух расчетных показателей:

• показатель, отражающий стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе, показывается в сводном бухгалтерском балансе отдельной статьей в группе статей "Долгосрочные финансовые вложения" по величине, рассчитываемой следующим образом: фактические затраты, произведенные организацией при осуществлении (покупке и др.) инвестиций, плюс (минус) доля головной организации в прибылях (убытках) зависимого общества за период с момента осуществления инвестиций;

• показатель, отражающий долю головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период, рассчитывается исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка зависимого общества за отчетный период и процента принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли, принадлежащей головной организации, уставного капитала в его общей величине).

Доля головной организации в прибылях или убытках зависимого общества за отчетный период отражается в сводном отчете о финансовых результатах отдельной статьей "Капитализированный доход (убыток)" после группы статей по внереализационным доходам и расходам и включается в финансовый результат деятельности группы.

При определении величины показателя участия зависимого общества, подлежащего отражению в сводной бухгалтерской отчетности, фактические затраты, произведенные головной организацией при осуществлении инвестиций, корректируются на суммы изменения капитала зависимого общества, не отраженные на счете прибылей и убытков зависимого общества. В

частности, корректировка производится в случае произведенной зависимым обществом переоценки основных средств, безвозмездного получения зависимым обществом ценностей.

При объединении отчетности головной и дочерней организации, при наличии у головной организации более 50%, но менее 100% акций акционерного общества или уставного капитала дочерней организации, в сводном отчете о прибылях и убытках выделяются показатели, отражающие долю меньшинства в финансовом результате.

В сводном отчете о прибылях и убытках деятельности показатель доли меньшинства отражает величину финансового результата деятельности дочернего общества, не принадлежащую головной организации. Доля меньшинства для составления сводного отчета о прибылях и убытках определяется исходя из величины нераспределенной прибыли или непокрытого убытка дочернего общества за отчетный период и процента не принадлежащих головной организации голосующих акций в их общем количестве (доли, не принадлежащей головной организации уставного капитала в его общей величине).

В сводном отчете о прибылях и убытках показатель доли меньшинства показывается отдельной статьей "Доля меньшинства" по вписываемой строке 165, а доходы и расходы, формирующие финансовый результат деятельности группы, — за минусом доли меньшинства.

Если показатель доли меньшинства в убытках дочернего общества за отчетный период больше показателя доли меньшинства в капитале этого общества на отчетную дату, то на сумму исчисленной разницы между этими показателями расчетно подлежит уменьшению величина резервного капитала, а при его недостаточности — добавочного и затем уставного капитала дочернего общества, включаемых в сводную бухгалтерскую отчетность.

Если головная организация имеет 50% и менее голосующих акций в акционерном обществе или 50% и менее уставного капитала в обществе с ограниченной ответственностью, то в этом случае финансовый результат деятельности дочернего общества в части доходов и расходов для включения в сводный отчет о прибылях и убытках определяется исходя из доли голосующих акций дочернего общества, принадлежащей головной организации, в их общем количестве или доли участия головной организации в уставном капитале дочернего общества.

За величину капитала зависимого общества на отчетную дату принимается итог раздела IV "Капитал и резервы" бухгалтерского баланса за минусом статей "Фонд социальной сферы" и "Целевые финансирование и поступления".

Если величина показателя, отражающего долю головной организации в убытках зависимого общества за отчетный период, равна или больше величины показателя, отражающего стоимостную оценку участия головной организации в зависимом обществе, уменьшенного на величину показателя, отражающего долю головной организации в убытках зависимого общества за отчетный период, то указанные показатели не включаются в сводную бухгалтерскую отчетность.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Глава 1.....1
БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИИ.....1
1.1. Организация – хозяйствующий субъект.....1
1.2. Сущность, цели и задачи бухгалтерского учета.....4
1.3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета.....9
1.4. Система и принципы ведения бухгалтерского учета.....9
- Документирование.....10
- Оценка.....13
- Счета бухгалтерского учета и двойная запись.....14
- Д Счет "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К.....15
- Раздел 1. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И ДРУГИЕ ДОЛГОСРОЧНЫЕ ВЛОЖЕНИЯ.....15
- Инвентаризация активов и пассивов организации.....21
- Бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках.....22
- Содержание баланса организации.....23

1.5. Организация бухгалтерского учета.....25

- Общие вопросы организации бухгалтерского учета....25
- Учетная политика организации....26
- Формы бухгалтерского учета....27
- Счет ____....28
- Оборотная ведомость по синтетическим счетам....29
- Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 "Касса" в дебет счетов....29
- Главная книга. Счет №_____....30
- Перечень типовых регистров единой журнально-ордерной формы....33

Глава 2....37
ОСНОВЫ ПОСТРОЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИИ....37
2.1. Понятия о процессах деятельности организации для целей бухгалтерского учета....37
- Процессы деятельности организации....38

2.2. Характеристика процессов и задачи бухгалтерского учета его объектов....38
Глава 3....48
УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ....48
3.1. Учет кассовых операций....48
- Понятие кассовых операций....48
- Учет денежных средств в кассе....48
- Кассовая книга....49
- Учет денежных документов....51
- Д Счет 56 "Денежные документы" К....51

3.2. Учет денежных средств на расчетном счете....51
- Порядок открытия расчетного счета....51
- Формы безналичных расчетов....52
- Учет операций по расчетному счету....55
- Д Счет 51 "Расчетный счет" К....56
- Учет операций с банковскими картами....56

3.3. Учет операций на специальных счетах....57
- Д Счет 55 "Специальные счета в банках" К....58

3.4. Учет финансовых вложений....59
- Понятие финансовых вложений, их виды и оценка....59
- Учет вложений в уставные капиталы других организаций....60
- Учет вложений в ценные бумаги....60
- Д Счет 58 "Краткосрочные финансовые вложения" К....62
- Налогообложение операций по ценным бумагам....66
- Учет вложений в предоставленные займы....67
- Д представленные займы) К....68

Глава 4....68
УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ....68
4.1. Понятие долгосрочных инвестиций и задачи их учета....68
4.2. Синтетический учет долгосрочных инвестиций....68
- Д Счет 08 "Капитальные вложения" К....69

4.3. Учет финансирования долгосрочных инвестиций....70
Глава 5....72
УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ....72
5.1. Понятие основных средств, их классификация и оценка....72
5.2. Синтетический учет основных средств....74
- Д Счет 01 "Основные средства" К....76
- Учет поступления основных средств....76
- Д Счет 07 "Оборудование к установке" К....78
- Учет износа (амортизации) основных средств....80
- Д Счет 02 "Износ основных средств" К....82
- Учет ремонтов основных средств....84

- Учет выбытия основных средств....86
5.3. Учет арендованных основных средств 87
- Понятие аренды основных средств....87
- Учет текущей и долгосрочной аренды с выкупом основных средств....88
5.4. Учет лизинга 89
- Понятие лизинга....89
- Классификация лизинга....90
- Бухгалтерский учет у лизингодателя....93
- Бухгалтерский учет у лизингополучателя....94

Глава 6....96
УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ....96
6.1. Понятие нематериальных активов 96
6.2. Синтетический учет нематериальных активов 97
- 98
- Учет поступления нематериальных активов и их налогообложения....98
- Учет амортизации нематериальных активов....99
- Учет выбытия нематериальных активов....100

Глава 7....102
УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ....102
7.1. Понятие производственных запасов, их классификация и оценка 102
- Расчет отклонений фактической себестоимости материалов 105

7.2. Учет производственных запасов на складах и его связь с учетом в бухгалтерии 105
7.3. Синтетический учет производственных запасов 106
- Д Счет 10 "Материалы" К....107
- Д Счет 15 "Заготовление и приобретение материалов" К....109
- Д Счет 10 "Материалы" К....109
- Д Счет 16 "Отклонение в стоимости материалов" К....110
- Учет поступления производственных запасов и расчетов с поставщиками и подрядчиками…110
- Д Счет 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" К....111
- Д Счет 63 "Расчеты по претензиям" К....113
- Учет налога на добавленную стоимость по поступившим производственным запасам....114
- Д Счет 19 "НДС по приобретенным ценностям" К....114
- Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в условных денежных единицах....115
- Учет расхода производственных запасов и контроль за их использованием....116
- Особенности учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов (МБП)....117
- Расчет износа МБП за _____ месяц....118
- Д Счет 12-1 "Малоценные и быстроизнашивающиеся К....119
- Д Счет 12-2 "Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы К....119
- Д Счет 13 "Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов" К....119

Глава 8....120
УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА И ОТЧИСЛЕНИЙ НА СОЦИАЛЬНЫЕ НУЖДЫ....120
8.1. Организация оплаты труда и задачи ее учета 120
- Классификация состава работающих....121
- Учет личного состава работающих и использования рабочего времени....122
- Формы и системы оплаты труда....123
- Затраты на оплату труда и фонд заработной платы....124

8.2. Синтетический учет расчетов по оплате труда 126
- Д Счет 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда" К....127
- Учет начисления и распределения заработной платы и других видов оплат....128
- Д Счет 89 "Резерв на оплату отпусков" К....131
- Учет удержаний из заработной платы и расчетов с работниками организации....132

8.3. Учет отчислений на социальные нужды и расчетов с органами социального страхования и

обеспечения 136
- Учет отчислений в фонд социального страхования и расчетов с ним.....136
- Учет отчислений в Пенсионный фонд и расчетов с ним.....139
- 141
- Учет отчислений в фонды обязательного медицинского страхования и расчетов с ними.....141
- Учет отчислений в государственный фонд занятости населения и расчетов с ним.....142

Глава 9.....143
УЧЕТ ИЗДЕРЖЕК ПРОИЗВОДСТВА И ОБРАЩЕНИЯ.....143
9.1. Классификация затрат на производство и общая схема учета затрат на производство 143
9.2. Синтетический учет издержек производства 147
- Учет основных затрат.....147
- Учет расходов на подготовку и освоение производства.....149
- Учет расходов будущих периодов.....149
- Учет расходов по обслуживанию производства и управлению.....151
- Д (26 "Общехозяйственные расходы") К.....152
- Распределение общепроизводственных расходов.....153
- Учет потерь от брака.....155
- Д Счет 28 "Брак в производстве" К.....155
- Учет потерь от простоев.....156
- Учет и распределение услуг вспомогательного производства.....156
- Д Счет 23 "Вспомогательные производства" К.....157
- Учет незавершенного производства.....160

9.3. Сводный учет затрат на производство 162
- Д Счет 20 "Основное производство" К.....162
- Позаказный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции 164
- Попроцессный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.....165
- Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.....167

9.4. Расходы организации в соответствии со стандартом бухгалтерского учета 168
- Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.....171

Глава 10.....172
УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИИ.....172
10.1. Понятие готовой продукции и ее оценка 172
10.2. Синтетический учет готовой продукции 173
- Учет выпуска готовой продукции.....174
- Учет отгрузки готовой продукции.....175
- Расчет фактической производственной себестоимости.....175
- Д Счет 45 "Товары отгруженные" К.....177

10.3. Учет коммерческих расходов 177
- Д Счет 43 "Коммерческие расходы" К.....177

10.4. Учет реализации продукции (работ, услуг) и расчетов с покупателями (заказчиками) 179
- Д Счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" К.....179
- Д Счет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" К.....182
- Д Счет 64 "Расчеты по авансам полученным" К.....182

10.5. Учет реализации продукции (работ, услуг) в условных денежных единицах 183
10.6. Учет реализации по договорам мены 183
10.7. Доходы организации в соответствии со стандартом бухгалтерского учета 185
- Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности.....187

Глава 11.....188
УЧЕТ РАСЧЕТНЫХ И КРЕДИТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....188
11.1. Учет расчетов с подотчетными лицами.....188

- Д Счет 71 "Расчеты с подотчетными лицами" К.....188
11.2. Учет расчетов с бюджетом 190
- Характеристика налогов, уплачиваемых организацией.....190
- Учет отдельных налогов и расчетов с бюджетом.....191
- Д Счет 68 "Расчеты с бюджетом по НДС" К.....191
- Д Счет 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям" К.....193
- Д Счет 68 (НДС) К.....195
11.3. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами 224
- Учет расчетов по имущественному и личному страхованию.....224
- Д Счет 65 "Расчеты по имущественному и личному страхованию" К.....225
- Учет расчетов с персоналом по прочим операциям.....225
- Д Счет 73 "Расчеты с персоналом по прочим операциям" К.....226
- Учет расчетов с учредителями.....227
- Д Счет 75 "Расчеты с учредителями " К.....228
- Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.....229
- Д Счет 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" К.....229
- Учет расчетов с государственным и муниципальным органом.....229
- Д Счет 77 "Расчеты с государственным и муниципальным органом " К.....230
- Учет расчетов с дочерними и зависимыми обществами.....230
- Д Счет 78-1, 78-2 (головная организация) К.....231
- Д Счет 78, субсчета 1, 2 (дочернее (зависимое) общество) К.....231
- Учет совместной деятельности.....232
- Д Счет 74, субсчет 1 "Расчеты по договору простого товарищества" К.....233
- Учет внутрихозяйственных расчетов.....235
- Д Счет 79 "Внутрихозяйственные расчеты " К.....236
11.4. Учет кредитов и займов 236
- Учет кредитов банка.....236
- Д 92 "Долгосрочные кредиты банков" К.....239
- Д Счет 91 "Специальный ссудный счет" К.....240
- Д Счет 93 "Кредиты банков для работников" К.....240
- Учет коммерческих кредитов.....241
- Д Счет 60 (вексель или открытый счет) К.....241
- Д Счет 62 (вексель или открытый счет) К.....242
- Д Счет 61 "Расчеты по авансам выданным" К.....245
- Д Счет 64 "Расчеты по авансам полученным" К.....246
- Учет займов.....246

Глава 12.....249
УЧЕТ ВАЛЮТНЫХ ОПЕРАЦИЙ.....249
12.1. Нормативное регулирование валютных операций 249
12.2. Учет кассовых операций в иностранной валюте 251
12.3. Учет денежных средств на валютных счетах 252
- Порядок открытия валютного счета.....252
- Операции и формы расчетов по валютным счетам.....253
- Учет операций по валютным счетам.....254
- Д Счет 52 "Транзитный валютный счет" К.....254
- Д Счет 52 "Текущий валютный счет" К.....254
12.4. Учет расчетов с подотчетными лицами в иностранной валюте 256
12.5. Учет импортных операций 258
- Порядок оформления импортных сделок.....258
- Условия поставки "Инкотермс".....258
- Характеристика некоторых условий поставок "Инкотермс".....259
- Синтетический учет импортных операций.....262

12.6. Учет экспортных операций 263
- Порядок оформления экспорта продукции (работ, услуг).....263
- Синтетический учет реализации экспортной продукции.....264
- Порядок оформления внешнеторговых бартерных сделок.....266
- Учет реализации по бартеру.....267

12.7. Учет расчетов с учредителями на предприятиях с иностранными инвестициями 269
12.8. Учет кредитов и займов в иностранной валюте 271
Глава 13.....273
УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ.....273
13.1. Состав финансового результата и порядок его формирования 273
- Формирование прибыли организации.....273

13.2. Учет прибыли (убытков) организации 274
13.3. Учет использования прибыли 276
- Д Счет 81 "Использование прибыли" К 277
- 277

13.4. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) 277
- Д отчетного года" К.....278
- Д (непокрытый убыток) прошлых лет" К.....278

Глава 14.....280
УЧЕТ КАПИТАЛА, ФОНДОВ И РЕЗЕРВОВ.....280
14.1. Учет уставного капитала и расчет чистых активов 280
- Д Счет 85 "Уставный капитал" К.....282
- Расчет чистых активов акционерного общества.....286

14.2. Учет добавочного и резервного капитала 287
- Д Счет 87 "Добавочный капитал" К.....287

14.3. Учет фондов целевого назначения и финансирования 289
- Д 88-4 "Фонд социальной сферы", 88-5 "Фонд потребления" К.....290
- Д Счет 96 "Целевые финансирование и поступления" К.....291

14.4. Учет резервов 292
- Д Счет 82 "Оценочные резервы" К.....293

Глава 15.....293
БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ.....293
15.1. Виды и содержание бухгалтерской отчетности 293
15.2. Состав бухгалтерской отчетности и порядок ее составления 295
- 296
- Отчет о прибылях и убытках.....302
- Порядок формирования отчета о прибылях и убытках организации.....303

15.3. Отражение в бухгалтерской отчетности событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности 305
- Событие после отчетной даты.....305
- Условные факты хозяйственной деятельности.....307

15.4. Сводная бухгалтерская отчетность и правила ее составления 310
- Правила объединения показателей бухгалтерской отчетности головной организации и дочерних обществ в сводную бухгалтерскую отчетность.....311
- Правила включения данных о зависимых обществах в сводную бухгалтерскую отчетность...315

оглавление.....316